

Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von Jun.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger



TECHNISCHE
UNIVERSITÄT
DARMSTADT

Fachbereich Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften

No. 6

Sebastian Pohl

Die steuerliche Behandlung
von Sanierungsgewinnen

Sebastian Pohl:

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen / Sebastian Pohl. - Darmstadt : Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt, 2009. - 83 S. : graph. Darst. - (Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht ; 6)

ISSN: 1868-0518

Bitte zitieren Sie dieses Dokument unter Angabe von:

URN: urn:nbn:de:tu-darmstadt-19472

URL: <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1947>

Dieses Dokument wird bereitgestellt von tuprints, E-Publishing-Service der TU Darmstadt.

<http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de>

E-mail: tuprints@ulb.tu-darmstadt.de

Die Veröffentlichung steht unter folgender Creative Commons Lizenz:

Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.0 Deutschland

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.0/de/>



Zu dieser Reihe

In der Reihe *Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* werden herausragende Studien- und Diplomarbeiten veröffentlicht, die einen Beitrag zum Erkenntnisgewinn insbesondere im Steuerrecht, im Bilanzrecht, im Unternehmensrecht, im Finanz-, Bank- und Kapitalmarktrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten liefern wollen.

Anlass zur Begründung dieser Reihe war der Umstand, dass mir als Hochschullehrer immer wieder gute Arbeiten vorgelegt wurden, deren Gedanken und Erkenntnisse ich gerne einer breiteren Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht hätte. Doch zu oft ließen vereinzelte methodologische Zweifel, kleinere formale Mängel oder schlicht der Umfang der Arbeiten den Weg zu einer wissenschaftlichen Zeitschriftenveröffentlichung als weit erscheinen. Und die studentischen Verfasser hatten zwar regelmäßig großes Interesse an einer Veröffentlichung, oft aber bereits bei Abgabe ihrer Arbeiten mit dem ersten Arbeitsvertrag ausgestattet, nicht mehr die Zeit zu den dafür notwendigen Kürzungen und Überarbeitungen.

Diese ausdrücklich als Forum für Studien- und Diplomarbeiten deklarierte Reihe ermöglicht es, weiterführende studentische Analysen und Berichte unredigiert herauszugeben.

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Vorwort

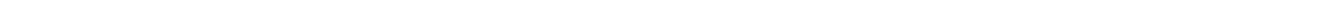
Im November 2006, also bereits vor der jüngsten Finanzmarktkrise, berichtete die Leverkusener Lokalpresse von einer aufsehenerregenden kommunalen Verwaltungsentscheidung. Die Stadt Leverkusen habe der TMD Friction Holding GmbH rund 100 Millionen Euro Gewerbesteuer erlassen. Hintergrund seien Verbindlichkeiten der TMD Friction Holding gewesen, auf deren Erfüllung die Gläubiger endgültig verzichtet hätten, um das Unternehmen zu sanieren. Das habe zu einem Sanierungsgewinn in Höhe von 455 Mio. € geführt. Und hierauf wären eben jene rund 100 Millionen Euro Gewerbesteuer zu zahlen gewesen, die schließlich aus Billigkeitsgründen erlassen worden sind.

Was 2006 noch die Folge einer Private Equity Investition mit möglicherweise zu hohem Fremdkapital-Leverage war, häufte sich in einem nachhaltigen Wirtschaftsabschwung in vielen weiteren Fällen. Dabei haben die Fragen an Bedeutung gewonnen, ob ein Sanierungsgewinn de lege lata der Besteuerung unterfällt und de lege ferenda der Besteuerung unterfallen sollte. Der Gesetzgeber hatte seine letzte Entscheidung hierüber durch die Streichung des Sanierungsprivilegs in § 3 Nr. 66 EStG a.F. mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 getroffen. Seither prüft die Finanzverwaltung auf der Grundlage ständiger Verwaltungspraxis in jedem Einzelfall, ob die auf den Sanierungsgewinn entfallende Steuer nach den §§ 167, 227 AO aus Billigkeitsgründen erlassen werden kann; eine Praxis, für die das Finanzgericht München in einer Entscheidung vom 12.12.2007 keine Rechtsgrundlage sah.

Die vorliegende Arbeit zeichnet die historische Entwicklung der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen beginnend bei einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 30.6.1927 anschaulich nach. Sie klärt präzise die Begrifflichkeiten und hinterfragt in einem ersten Untersuchungsabschnitt, ob Sanierungsgewinne Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sind oder als bloße „Buchgewinne“ für die Bemessung der Ertragsteuern de lege ferenda unbeachtlich bleiben sollten. In einen zweiten Teil widmet sich die Arbeit engagiert der Rechtfertigung und den Voraussetzungen des Erlasses der auf Sanierungsgewinne entfallenden Ertragsteuern. Die Arbeit zeichnet sich durch ihre strukturierte Herangehensweise und unabhängige Gedanken aus. Sie leistet damit einen instruktiven Beitrag zur aktuell bedeutsamen Disziplin des „Sanierungssteuerrechts“.

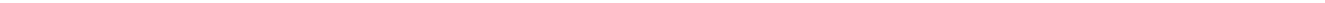
Im Oktober 2009

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht



Sebastian Pohl

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen



Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Abkürzungsverzeichnis..... | 9 |
| A. Einleitung | 12 |
| I. Problemstellung | 12 |
| II. Gang der Untersuchung | 13 |
| B. Sanierungsgewinne im materiellen Ertragsteuerrecht | 14 |
| I. Die Entstehung von Sanierungsgewinnen | 14 |
| 1. Begrifflichkeit der Sanierung | 14 |
| 2. Entstehung und Bilanzierung von Sanierungsgewinnen..... | 16 |
| II. Zur Entwicklung der Sanierungsgewinnbesteuerung | 20 |
| 1. Ein chronologischer Rückblick..... | 20 |
| 2. Sanierungsgewinne im geltenden Ertragsteuerrecht | 24 |
| 3. Aktuelle Diskussion im Kontext der Finanzmarktkrise..... | 27 |
| C. Sanierungsgewinne als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit | 31 |
| I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gleichheitsgerechter Besteuerung..... | 32 |
| II. Sanierungsgewinne als Leistungsfähigkeitsindikator | 37 |
| 1. Für Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit | 38 |
| 2. Wider Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit..... | 40 |
| 3. Eigene Stellungnahme..... | 43 |
| D. Ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege..... | 48 |
| I. Allgemeines..... | 49 |
| 1. Inhalt der Billigkeitsvorschriften..... | 49 |
| 2. Zweck und Bedeutung der Billigkeitsvorschriften | 49 |
| 3. Anwendungsbereiche der §§ 163, 227 AO | 50 |
| II. Unbilligkeit als zentrales Tatbestandsmerkmal..... | 50 |
| 1. Sachliche Unbilligkeit..... | 51 |
| a) Allgemeines..... | 51 |
| b) Anwendung auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen..... | 54 |
| 2. Persönliche Unbilligkeit..... | 60 |
| a) Allgemeines..... | 60 |

| | |
|--|-----------|
| b) Anwendung auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen..... | 63 |
| III. Problemstellungen der Billigkeitslösung | 65 |
| 1. Fehlende Rechtssicherheit..... | 66 |
| 2. Eingeschränkter Geltungsbereich | 67 |
| 3. Konflikte mit EG-Beihilferecht..... | 67 |
| E. Resümee..... | 68 |
| I. Zusammenfassung..... | 68 |
| II. Weiterführende Überlegungen und Ausblick..... | 74 |
| Literaturverzeichnis..... | 77 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------------|---|
| a.A | andere(r) Auffassung |
| a.F. | alte Fassung |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung |
| AO-Stb | AO-Steuerberater (Zeitschrift) |
| Art. | Artikel |
| Az. | Aktenzeichen |
| BB | Betriebsberater (Zeitschrift) |
| Bd. | Band |
| Bearb. | Bearbeiter |
| Begr. | Begründer |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFH/ NV | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBL. | Bundesgesetzblatt |
| BMF | Bundesministerium für Finanzen |
| BR-Drucks. | Bundesrat-Drucksache |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT-Drucks. | Bundestag-Drucksache |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| bzw. | beziehungsweise |
| c.p. | ceteris paribus |
| d.h. | das heißt |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| e.V | eingetragener Verein |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift) |
| EG | Europäische Gemeinschaft |
| EGV | Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| et al. | et alii (und andere) |
| EWiR | Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht |
| FA | Finanzamt |
| f./ ff. | folgend/ fortfolgend |
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| Fn. | Fußnote |

| | |
|-----------|--|
| FR | Finanzrundschau (Zeitschrift) |
| frz. | französisch |
| gem. | gemäß |
| GewStG | Gewerbsteuergesetz |
| GG | Grundgesetz |
| gl.A. | gleiche(r) Auffassung |
| GmbHR | GmbH-Rundschau (Zeitschrift) |
| GoB | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung |
| grds. | grundsätzlich |
| h.M. | herrschende Meinung |
| HB | Handbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.d.S. | in diesem Sinne |
| i.Erg. | im Ergebnis |
| i.S.d. | im Sinne des |
| i.Ü | im Übrigen |
| IFSt. | Institut für Steuern und Finanzen |
| InsO | Insolvenzordnung |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| Lat. | lateinisch |
| m.E. | meines Erachtens |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| mind. | mindestens |
| Nr. | Nummer |
| NZI | Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung (Zeitschrift) |
| o.V | ohne Verfasser |
| RAO | Reichsabgabenordnung |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RFHE | Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs |
| Rn. | Randnummer |
| Rspr. | Rechtsprechung |
| RStBl. | Reichssteuerblatt |
| Rz. | Randziffer |
| S. | Seite |
| sog. | sogenannte(r) |
| st. Rspr. | ständige Rechtsprechung |
| StbJb. | Steuerberater-Jahrbuch |
| StuW | Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Tz. | Teilziffer |
| u.a. | unter anderem |

| | |
|-------|--|
| u.U. | unter Umständen |
| v. | von |
| v.a. | vor allem |
| Verf. | Verfasser |
| vgl. | vergleiche |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| z.B. | zum Beispiel |
| ZInsO | Zeitschrift zum Insolvenzrecht (Zeitschrift) |
| ZIP | Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |

A. Einleitung

I. Problemstellung

Allein im ersten Quartal 2009 mussten deutsche Amtsgerichte über 7700 Insolvenzen von Unternehmen verzeichnen, ein Anstieg von 10% gegenüber dem Vorjahreszeitraum¹. Prominentestes Beispiel jüngster Vergangenheit dürfte dabei der traditionsreiche Handelskonzern *Arcandor* sein, dessen Leitung Anfang Juni beim Amtsgericht Essen Insolvenzantrag stellen musste². Auch wenn die oft zitierte Finanzkrise in diesem konkreten Fall nicht monokausal gewesen sein dürfte³, so ist der Gleichklang zwischen bundesdeutschem Wachstum der Unternehmenspleiten und grassierender Wirtschaftskrise doch bezeichnend. Jedenfalls zwingt die aktuelle Rezession viele deutsche Unternehmen zumindest in eine überlebensbedrohende Krisensituation.

Zur Sanierung solcher in Schieflage geratener Unternehmen sind neben leistungswirtschaftlichen, organisatorischen und personellen Umstrukturierungen vor allem auch finanzwirtschaftliche Maßnahmen zwingend notwendig⁴. Neben anderen alternativen Gestaltungen beinhalten diese regelmäßig einen (zumindest teilweisen) Forderungsverzicht von Gläubigern. Bilanziell erleidet der verzichtende Gläubiger dabei einen außerordentlichen Verlust⁵, dem „begnadigten“ Schuldner entsteht korrelierend buchmäßig ein außerordentlicher Ertrag⁶. Die steuerliche Behandlung dieser sogenannten Sanierungsgewinne hat in der Bundesrepublik Deutschland eine höchst wechselvolle Geschichte durchlaufen⁷. Jahrzehntlang geprägt durch die höchstrichterliche Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) bzw. später des Bundesfinanzhofs (BFH), wurde die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen mit dem Körperschaftsteuerreformgesetz von 1976 im § 3 Nr. 66 EStG normiert⁸. Diese „steuerliche Sonderbehandlung“⁹ wurde allerdings 1997 wieder aufgehoben, wodurch Sanierungsgewinne seitdem grundsätzlich steuerpflichtige Erträge darstellen¹⁰. Jedoch konnte nach der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen im Einzelfall immer noch über allgemeine Regelungen der Abgabenordnung (AO) erreicht werden¹¹. Eine derartige ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege wurde basierend auf den entsprechenden Regelungen der AO zwischenzeitlich mit einem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) als Verwaltungspraxis geregelt¹², sodass ein Sanierungsgewinn nach geltendem materiellem Recht zwar grundsätzlich steuerpflichtig ist, die Finanzverwaltung diese Steuern aber unter bestimmten Voraussetzungen zu erlassen hat.

¹ Vgl. Statistisches Bundesamt [Hrsg.], Pressemitteilung Nr. 221 2009

² Vgl. o.V., *Arcandor stellt Insolvenzantrag 2009*, S. 1

³ So etwa Hielscher, *Die Todsünden von Arcandor 2009*, S.1

⁴ Vgl. Winnefeld, DB 1991, 2208

⁵ Sofern und soweit die fragliche Forderung nicht ohnehin bereits wertberichtigt bilanziell erfasst wurde.

⁶ Vgl. Trompeter, BB 2000, 433

⁷ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383

⁸ Vgl. BGBl. I 1976, 2597

⁹ Trompeter, BB 2000, 433

¹⁰ Vgl. BGBl. I 1997, 2590

¹¹ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2659; als allgemeine Regelungen der AO sind hier im Besonderen die §§ 163, 227 AO anzuführen.

¹² Vgl. BMF, 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/2003, BStBl. I 2003, 240

Nach einer Darstellung der Behandlung von Sanierungsgewinnen im geltenden Ertragsteuerrecht soll diese Arbeit vor allem untersuchen, wie eine Sanierungsgewinnbesteuerung erfolgen müsste, um unter der Maxime des Fundamentalprinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgerichtig zu sein. Ein weiterer Schwerpunkt des Beitrags wird die ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege auf Basis der §§ 163, 227 AO sein. Beide Normen sind nach Streichung der spezialgesetzlichen Steuerbefreiung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. die einzig verbleibende materiell-rechtliche Grundlage, wenn ein Sanierungsgewinn steuerfrei bleiben soll¹³. Hier sollen vor allem die allgemeinen Voraussetzungen dieser Billigkeitsregelungen thematisiert und auf den Anwendungsfall von Sanierungsgewinnen übertragen werden. Dabei wird auch auf die (ergänzenden) Voraussetzungen des entsprechenden BMF-Schreibens¹⁴ einzugehen sein.

II. Gang der Untersuchung

Als thematischen Einstieg soll diese Ausarbeitung unter Gliederungspunkt B. zunächst aufzeigen, wie Sanierungsgewinne in der Interaktion von Wirtschaftssubjekten grundsätzlich entstehen können und wie diese bilanziell zu behandeln sind. Prinzipiell gibt es eine Vielzahl möglicher Sanierungsmaßnahmen, die Auswirkungen auf den Gewinn eines notleidenden, zu sanierenden Unternehmens haben. Zentraler Bestandteil dieses Beitrags sind aber im Nachfolgenden Gewinne aus einem Forderungsverzicht von Gläubigern, denn der aktuelle wissenschaftliche Diskurs ist nahezu ausschließlich geprägt von dieser Fallgestaltung und ihren steuerlichen Auswirkungen. Vormalis thematisierte alternative finanzwirtschaftliche Sanierungsmaßnahmen scheinen demgegenüber in der Diskussion um die steuerliche Behandlung von Sanierungsmaßnahmen kaum mehr eine Rolle zu spielen¹⁵. Darüber hinaus wird in diesem Kapitel vor allem auch die aktuell andauernde Entwicklung der (bundes-)deutschen Sanierungsgewinnbesteuerung thematisiert. Nach einer historischen Retrospektive zu höchstrichterlicher Rechtsprechung und Gesetzgebung wird dazu ferner die Behandlung von Sanierungsgewinnen im geltenden Ertragsteuerrecht erörtert. Ergänzt wird diese Darstellung um die aktuelle Diskussion im Kontext der vorherrschenden Finanz- und Wirtschaftskrise. Im Kernkapitel C. soll die Besteuerung von Sanierungsgewinnen dann unter dem Blickwinkel der steuerlichen Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip gleichheitsgerechter Besteuerung untersucht werden. Letztlich wird hier die konkrete Fragestellung zu beantworten sein, ob bzw. inwieweit Sanierungsgewinne Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sind. Dazu soll erstens das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erläutert und sodann zweitens auf den Tatbestand „Sanierungsgewinn“ übertragen werden. Diesbezüglich sollen insbesondere die beiden konträren Standpunkte gegenübergestellt werden, die sich in der wissenschaftlichen Diskussion etabliert haben. Final soll dieses Kapitel mit einer eigenen Stellungnahme zu Sanierungsgewinnen als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit abgeschlossen werden.

¹³ Vgl. Janssen, BB 2005, 1026

¹⁴ Siehe Fn. 12

¹⁵ Strüßer/ v. Donat, BB 2008, 2036, 2037 erblicken in einer Betriebsvermögensmehrung durch den Erlass von Schulden die mittlerweile herrschende Definition des Begriffs Sanierungsgewinn.

Zweiter Kernbestandteil dieses Beitrags wird anschließend die Darstellung der ertragsteuerlichen Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege sein (Gliederungspunkt D.). Dazu sollen die maßgeblichen Regelungen der §§ 163, 227 AO insbesondere hinsichtlich ihrer Tatbestandsvoraussetzungen untersucht und die gefundenen Ergebnisse auf den Fall von Sanierungsgewinnen übertragen werden. Wie bereits unter Kapitel A.I. erwähnt ist die Finanzverwaltung auf Anweisung des BMF seit Anfang 2003 dazu übergegangen, Steuern auf Sanierungsgewinne grundsätzlich auf Basis der gesetzlichen Billigkeitsvorschriften zu erlassen. Im Rahmen der Ausarbeitung soll daher auch dargestellt werden, wie diese allgemeine Verwaltungsanweisung in die Systematik der gesetzlichen Billigkeitsregeln einzuordnen ist und welche zusätzlichen Voraussetzungen das entsprechende BMF-Schreiben fordert. Außerdem soll als Abschluss des Kapitels ebenfalls aufgezeigt werden, welche neuen Problemstellungen die Lösung der Sanierungsgewinnbesteuerung im Billigkeitswege aufwirft.

Das abschließende Kapitel E. fasst als Resümee die wesentlichen Schritte und zentralen Ergebnisse der Ausarbeitung zusammen. Ferner sollen hier über die stark rechtsdogmatisch dominierte Untersuchung des Beitrags hinaus auch weiterführende pragmatische Überlegungen zumindest grob skizziert werden.

B. Sanierungsgewinne im materiellen Ertragsteuerrecht

I. Die Entstehung von Sanierungsgewinnen

1. Begrifflichkeit der Sanierung

Etymologisch betrachtet hat der Begriff *Sanierung* seinen Ursprung in der Medizin, denn er ist abgeleitet von *sanare* (lat.; „gesund machen, heilen“) bzw. *sanitas* (lat.; „Gesundheit“) und steht insofern für die Wiederherstellung eines anzustrebenden (gesunden) Zustands¹⁶. Für die in dieser Arbeit maßgebende wirtschaftliche Dimension lässt sich der Begriff vielleicht treffender als die Wiedererlangung von (wirtschaftlicher) Leistungsfähigkeit durch die Bewältigung finanzieller Schwierigkeiten interpretieren¹⁷.

Aus rein juristischer Perspektive ist die Sanierung zwar kein fest umgrenzter oder legal definierter Begriff¹⁸. Jedoch hat insbesondere die höchstrichterliche Rechtsprechung zu seiner begrifflichen Abgrenzung beigetragen¹⁹, dies vor allem hinsichtlich seiner einkommensteuerlichen Dimension. Demnach wird die Sanierung als der Inbegriff von Maßnahmen verstanden, die die finanzielle Gesundung eines notleidenden, existenzgefährdeten Unternehmens bezwecken und geeignet sind, das

¹⁶ Vgl. Duden, Fremdwörterbuch 2007, Stichwort „sanieren“ bzw. „Sanierung“

¹⁷ So subsumiert etwa Langel im wirtschaftswissenschaftlichen Bereich unter einer Sanierung i.w.S. „die Gesamtheit aller organisatorischen, personellen und finanzwirtschaftlichen Maßnahmen [...]“ die zur Sicherung des Fortbestands eines notleidenden Unternehmens und der Wiederherstellung seiner Rentabilität durchgeführt werden, vgl. Langel, StbJb. 1977/ 78, S. 323

¹⁸ Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 42; Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, „Sanierungsgewinn“ (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.), Rz. 862; Schmidt/ Uhlenbruck, GmbH in Krise, S. 88 f.; Institut „Finanzen und Steuern“ (IFSt), BB 1998, S. 1453

¹⁹ Vgl. Langel, StbJb. 1977/ 78, S. 323; etwa: RFH v. 02.03.1937 I A 305/ 36, RFHE 41, 111-113; BFH v. 25.10.1963 I 359/ 60, BStBl. III 1964, 577; BFH v. 12.10.2005 X R 42/ 03, BFH/ NV 2006, 715, 717

Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und auf Dauer wieder ertragsfähig zu machen²⁰. Ganz ähnlich will i.Ü. auch das BMF bzw. die Finanzverwaltung den Terminus verstanden wissen²¹. Diese recht allgemeine Charakterisierung wurde durch die höchstrichterliche Rechtsprechung aber dahingehend konkretisiert, dass außerdem Definitionsmerkmale einer Sanierungsmaßnahme²² entwickelt wurden²³. Bereits der Reichsfinanzhof machte in einer Entscheidung aus dem Jahr 1938 deutlich, dass die steuerliche Anerkennung einer Sanierung bzw. der damit einhergehenden Maßnahmen von der *Sanierungsbedürftigkeit* des entsprechenden Unternehmens abhängig sei²⁴. Darüber hinaus mussten die Gläubiger des sanierungsbedürftigen Unternehmens ihre Entscheidung zu derartigen Maßnahmen mit *Sanierungsabsicht* treffen, also in und mit der Intention handeln, die geschäftliche und finanzielle Gesundung ihres Schuldners herbeizuführen²⁵. Weiterhin muss die Sanierungsmaßnahme auch *objektiv geeignet* sein, das entsprechende Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen²⁶.

Auch der im Einleitungskapitel bereits erwähnte sogenannte Billigkeitserlass des BMF, der die Finanzverwaltung zu einer ertragsteuerlichen Freistellung von Sanierungsgewinnen anweist, verwendet die *Sanierungsbedürftigkeit*, die *Sanierungsabsicht* sowie die *Sanierungseignung* als Definitionsmerkmale einer Maßnahme, die zur Sanierung eines notleidenden Unternehmens beitragen und zur Entstehung eines begünstigten Sanierungsgewinns führen kann²⁷. Allerdings tritt in diesem Zusammenhang die *Sanierungsfähigkeit des Unternehmens* als vierte Voraussetzung einer begünstigten Sanierungsmaßnahme hinzu. Bezüglich weiterer Details dieser Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung wird an dieser Stelle auf die Ausführungen des Kapitels D.II.1.b) verwiesen.

Im Rahmen dieser einleitenden Begriffsdefinition soll abschließend auf die wichtige Unterscheidung zwischen einer *unternehmensbezogenen Sanierung* und einer *unternehmerbezogenen Sanierung* hingewiesen werden. Eine unternehmerbezogene Sanierung liegt dann vor, wenn der Unternehmer durch die Sanierungsmaßnahme(n) in die Lage versetzt wird, sein Unternehmen aufzugeben ohne von Schulden beeinträchtigt zu sein, die den Aufbau einer neuen Existenz in einer anderen Position gefährden²⁸. Bei einer unternehmensbezogenen Sanierung kommt es demgegenüber darauf an, dass das Unternehmen als solches durch die Beseitigung einer finanziellen Schieflage am Leben erhalten werden kann. Diese Differenzierung hat insbesondere durch den Billigkeitserlass des BMF einige Bedeutung erlangt. Die Finanzrechtsprechung vertrat nämlich bis zur Abschaffung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997²⁹ die Auffassung, dass sowohl die Sanierung eines Unternehmens als auch die Sanierung

²⁰ In diesem engeren Sinne umfasst eine Sanierung also ausschließlich finanztechnische Rettungsmaßnahmen, auch wenn die Ursachen einer Existenzbedrohung zumeist auch im leistungswirtschaftlichen, organisatorischen und personellen Bereich bekämpft werden müssen.

²¹ Vgl. BMF, 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/2003, Tz. 1

²² Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2661

²³ Etwa: BFH v. 07.02.1985 IV R 177/ 83, BStBl. II 1985, 504; BFH v. 16.05.2002 IV R 11/ 01, BStBl. II 2002, 854; BFH v. 10.04.2003 IV R 63/ 01, BStBl. II 2004, 9

²⁴ RFH v. 23.03.1938 VI 95/ 38, RFHE 43, 296, 297; konkretisierend zur Tatbestandsvoraussetzung der Sanierungsbedürftigkeit siehe etwa BFH v. 25.10.1963 I 359/60, BStBl. III 1964, 577

²⁵ RFH v. 07.04.1943 VI 300 u. 308/42, RStBl. 1943, 450, 451; bzgl. Details zur Anforderung der Sanierungsabsicht siehe u.a. BFH v. 26.11.1980 I R 52/77, BStBl. II 1981, 181, 184

²⁶ BFH v. 25.02.1972 VIII R 30/66, BStBl. II 1972, 531

²⁷ Vgl. BMF, 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/2003, Tz. 4

²⁸ So etwa BFH v. 12.10.2005 X R 42/03, BFH/ NV 2006, 715, 717

²⁹ Vgl. BGBl. I 1997, 2590; siehe unten Gliederungspunkt B.II.2.

eines Unternehmers unter dem Sanierungsbegriff subsumiert werden könne.³⁰ Der sog. Billigkeitserlass des BMF allerdings erachtet nun den schuldenfreien Übergang eines Unternehmers ins Privatleben nicht mehr als vom Sanierungsbegriff umfasst und begünstigt grds. nur eine unternehmensbezogene Sanierung³¹.

2. Entstehung und Bilanzierung von Sanierungsgewinnen

Grundsätzlich existieren diverse Möglichkeiten und Varianten von finanzwirtschaftlichen Sanierungsmaßnahmen, die den Gewinn als steuerliches Anknüpfungsmerkmal beeinflussen³². So führen neben einem Schuldenerlass etwa auch Maßnahmen wie Zuschüsse à fonds perdu³³, privative Schuldübernahmen oder die Gewährung überhöhter Gegenleistungen³⁴ (im Rahmen bestehender Vertragsverhältnisse) als Beitrag der Gläubiger zur Sanierung eines notleidenden Unternehmens zu einer Betriebsvermögensmehrung. Wie in der Einleitung bereits angedeutet zeigt eine Auswertung der aktuellen einschlägigen Literatur jedoch, dass sich die steuerrechtliche Diskussion in den letzten Jahren weit überwiegend mit den Folgen eines Schuldenerlasses als finanzwirtschaftliche Sanierungsmaßnahme befasst hat³⁵. Dass heute unter einem Sanierungsgewinn ausschließlich diese Fallgestaltung subsumiert wird³⁶, liegt nicht zuletzt auch an der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Thematik. Den detaillierten Ausführungen zur Entstehung von Sanierungsgewinnen ist ebenfalls vorzuschicken, dass sich diese Arbeit in ihren Kernkapiteln ausschließlich auf *unternehmensexterne Sanierungsmaßnahmen* beschränken wird. Dies ist insbesondere für die Fälle bedeutsam, in denen Sanierungsmaßnahmen durch einen Gesellschafter des notleidenden Unternehmens vorgenommen werden. Erfolgswirksam sind die entsprechenden Maßnahmen in diesem Fall nur dann, wenn sie auf betrieblicher Grundlage getroffen werden. Sind sie jedoch gesellschaftlich motiviert, müssen sie erfolgsneutral abgebildet werden³⁷.

Wie entsteht nun (rechtlich) ein Schuldenerlass und wie ist dieser bei den beteiligten Wirtschaftssubjekten handels- und steuerbilanziell zu behandeln? Zivilrechtlich ist ein *Erlassvertrag i.S.d. § 397 BGB* zwischen Schuldner und Gläubiger Voraussetzung für einen wirksamen Erlass (Verzicht) einer Forderung; ein einseitiger Verzicht des Gläubigers reicht mithin nicht aus. Die vertragliche Vereinbarung muss das Erlöschen der Schuld klar zum Ausdruck bringen³⁸. Dabei kann der Erlass einer Forderung auf zweierlei Arten herbeigeführt werden. Zum Einen bietet sich die Möglichkeit eines sogenannten *Erlassvertrags* gem. § 397 I BGB. Hier erlässt der Gläubiger dem

³⁰ Vgl. Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1842; kritisch zu dieser Rechtsprechung: Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 52

³¹ Vgl. BMF, 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/2003, Tz. 1 f.

³² Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 41 m.w.N.

³³ Vgl. Langel, StbJb 1977/ 78, 323, 325, Langel sieht darin eine wesentliche Sanierungsmaßnahme, sofern der Bereich der Ertragsteuern thematisch tangiert wird.

³⁴ Vgl. Winnefeld, DB 1991, 2208

³⁵ In dieser Weise lässt sich zumindest deuten, dass die Autoren in ihren Beiträgen regelmäßig keine Abgrenzung des Schuldenerlasses von anderen soeben genannten Maßnahmen vornehmen und vielmehr als Sanierungsgewinn allein eine Betriebsvermögensmehrung durch den Erlass von Verbindlichkeiten voraussetzen.

³⁶ Siehe Fn. 15

³⁷ Vgl. Langel, StbJb 1977/ 78, 323, 328 sowie 333; Kotyrbá in Lüdike/ Siermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 5 Rn. 95 f.

³⁸ Vgl. Winnefeld, Bilanz-HB, Kapitel D, Rz. 1581

Schuldner schlichtweg die Schuld³⁹. Alternativ kann der Erlass zweitens aber auch aus einem sogenannten *negativen Schuldanerkenntnis* (§ 397 II BGB) resultieren. Die Schuld erlischt hier, indem der Gläubiger anerkennt, dass das Schuldverhältnis nicht besteht⁴⁰.

Durch den Forderungsverzicht kommt es seitens des (vormaligen) Schuldners zum Wegfall der Verbindlichkeit; sie ist daher aus seiner Bilanz auszubuchen⁴¹. Wie dies zu erfolgen hat, hängt entscheidend von der Stellung des erlassenden Gläubigers ab⁴². Handelt es sich im Rahmen einer unternehmensexternen Maßnahme um einen *fremden Dritten*, so wird die erforderliche Gegenbuchung handelsbilanziell über die außerordentlichen Erträge aufgenommen. Der Forderungsverzicht führt also in voller Höhe – d.h. in Höhe des Nennwerts – zu einem Ertrag in der Handelsbilanz des Schuldners⁴³. Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 I 1 EStG, der verlangt, in der Steuerbilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist⁴⁴ (sofern das Steuerrecht nichts anderes bestimmt), entsteht dadurch auch steuerbilanziell ein Gewinn⁴⁵. Zu dessen Behandlung im materiellen Steuerrecht wird hier auf die Ausführungen des nachstehenden Gliederungspunkts B.II. verwiesen.

Hat der Erlassende jedoch die Stellung eines Gesellschafters des Schuldnerunternehmens, so muss weiterhin unterschieden werden, aus welchem Anlass der Gesellschafter-Gläubiger die Forderung erlässt. Denn der Gesellschafter-Gläubiger kann sowohl auf betrieblicher als auch auf gesellschaftlicher Grundlage handeln. Zur Abgrenzung zwischen beiden Sphären kann etwa auf die Grundsätze zur Thematik einer verdeckten Einlage rekuriert werden. So sei nach Ansicht *Langels* eine Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses für einen Forderungsverzicht dann anzunehmen, wenn der Gesellschafter auf eine Forderung verzichte, ein fremder Dritter dies in vergleichbarer Situation jedoch nicht tun würde⁴⁶. *Loose/ Maier* konkretisieren, ein derartiger Verzicht durch einen Gesellschafter sei in aller Regel gesellschaftlich veranlasst, lediglich bei konzertiertem Forderungsverzicht unter Teilnahme fremder Dritter komme ausnahmsweise eine betriebliche Veranlassung in Betracht⁴⁷. Erlässt nun ein Gesellschafter-Gläubiger der notleidenden Gesellschaft betrieblich veranlasst eine Forderung, so hat dies auf Seiten des begünstigten (vormaligen) Schuldners dieselben handels- und steuerbilanziellen Folgen wie der Schuldlass eines fremden Dritten⁴⁸. Der Wegfall der Verbindlichkeit führt zunächst zu einem außerordentlichen Ertrag, der wiederum eine Betriebsvermögensmehrung auslöst, die sich aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aus § 5 I 1 EStG auch in der Steuerbilanz niederschlägt. Verzichtet allerdings ein Gesellschafter-Gläubiger – wie regelmäßig anzunehmen – auf gesellschaftlicher Grundlage auf eine Forderung gegenüber der Gesellschaft, so resultiert daraus bei

³⁹ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Siermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 67

⁴⁰ Vgl. Klunzinger, Bürgerliches Recht 2002, S. 232

⁴¹ Dies kann freilich nur unter der Voraussetzung gelten, dass der fragliche Schuldner aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führt und Abschlüsse/ Bilanzen erstellt bzw. dies freiwillig tut.

⁴² Oben wurde als Vorbemerkung klargestellt, dass sich dieser Beitrag grundsätzlich auf unternehmensexterne Sanierungsmaßnahmen beschränken will. Dennoch erscheint es an dieser Stelle sinnvoll, im Rahmen der allgemeinen Ausführungen zum Forderungsverzicht überblicksweise auch auf unternehmensinterne Gestaltungen mit Gesellschaftern eines Schuldnerunternehmens einzugehen und deren Lösung zumindest grob zu skizzieren.

⁴³ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Siermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 69; Winnefeld, Bilanz-HB, Kapitel D, Rn. 615 sowie 620;

⁴⁴ Vgl. Weber-Grellet, DB 1997, 385

⁴⁵ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Siermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 69

⁴⁶ Vgl. Langel, Langel, StbJb 1977/ 78, 323, 325

⁴⁷ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Siermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 67

⁴⁸ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Siermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 69; Langel, StbJb. 1977/ 78, 323, 327 f.

der Gesellschaft lediglich in Höhe des nicht werthaltigen Teils der erlassenen Forderung eine Erhöhung des handelsbilanziellen Gewinns bzw. des steuerlichen Einkommens. Der werthaltige Teil der Forderung fließt der Gesellschaft aufgrund des Verzichts hingegen als verdeckte Einlage zu⁴⁹. Der Einlagewert bestimmt sich dabei nach dem Teilwert der Forderung zum relevanten Zeitpunkt des Verzichts⁵⁰.

Auf Seiten des die Schuld erlassenden Gläubigers ist der Forderungsverzicht grds. spiegelbildlich zu behandeln. Hat der Gläubiger die Stellung eines fremden Dritten und hält er die Forderung im Betriebsvermögen⁵¹, so führt der Forderungsverzicht zu einem außerordentlichen Aufwand, da die Forderung erfolgswirksam auszubuchen ist. Soweit die fragliche Forderung allerdings bereits wertberichtigt war, gilt soeben Gesagtes nur für den die Wertberichtigung übersteigenden Teil der erlassenen Forderung. Letztlich mindert dieser handelsbilanzielle Verlust über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch das steuerliche Ergebnis. Gleiches gilt auch, falls es sich bei dem Schuldnerlass um einen betrieblich veranlassten Forderungsverzicht eines Gesellschafters handelt.⁵²

Basiert der Forderungsverzicht dagegen auf gesellschaftlichen Motiven, führt dieser beim erlassenden Gesellschafter zu einer Erhöhung seines Beteiligungsansatzes, jedenfalls um den werthaltigen Teil der erlassenen Forderung⁵³. In Höhe des nicht werthaltigen Anteils liegen auch hier grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben vor⁵⁴. Die besondere Problematik für die Fallgestaltungen Eigenkapitalersetzendes Darlehen und wesentliche/ unwesentliche Beteiligungen im Privatvermögen im Rahmen von Forderungsverzichten durch Gesellschafter soll hier nicht thematisiert werden⁵⁵.

Oben wurde angedeutet, dass auch andere Sanierungsmaßnahmen außer einem Schuldnerlass gem. § 397 BGB zu Gewinnerhöhungen führen können. Zur Sanierung eines existenzbedrohten Unternehmens können Dritte/ Gläubiger z.B. auch durch Zuschüsse beitragen⁵⁶. Diese werden in der Praxis etwa als *Zuschüsse à fonds perdu* (frz.; „schenkungsweise“) ausgestaltet, indem fremde Dritte/ Gläubiger dem fraglichen Unternehmen neue Mittel von außen zuführen und gleichzeitig auf eine Gegenleistung verzichten. Diese Mittel führen dann zu einer Erhöhung der Aktiva ohne gleichzeitige Zunahme von Eigen- oder Fremdkapital und verursachen dadurch eine Gewinnerhöhung⁵⁷. Für den Zuschussgeber repräsentiert der Zuschuss eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe⁵⁸. Des Weiteren führt auch die sogenannte *privative* (auch *befreiende*) *Schuldübernahme* als Sanierungsmaßnahme grundsätzlich zu einer Vermögensmehrung, indem sie einen Liquiditätsabfluss verhindert und somit zur finanziellen Gesundung eines notleidenden Unternehmens beitragen kann⁵⁹. Die Schuldübernahme nach §§ 414 ff. BGB erfolgt rein juristisch durch eine Auswechslung des Schuldners bzw. durch eine vertragliche

⁴⁹ Vgl. BFH v. 09.06.1997 GrS 1/ 94, BStBl. II 1998, 307; ebenso: BMF-Schreiben v. 02.12.2003 IV A2 – S. 2743 05/ 3, BStBl. I 2003, 648

⁵⁰ Ebenda

⁵¹ War die Forderung Teil des Privatvermögens, ist der verzichtsbedingte Verlust steuerlich irrelevant, vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Sistermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 74

⁵² Vgl. Langel, Langel, StbJb 1977/ 78, 323, 329

⁵³ Vgl. Winnefeld, Bilanz-HB, Kapitel N, Rz. 686

⁵⁴ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Sistermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 76

⁵⁵ Siehe dazu etwa Loose/ Maier in Lüdike/ Sistermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 76 m.w.N.

⁵⁶ Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 41

⁵⁷ Vgl. Giger, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 1998, 11, 12

⁵⁸ Vgl. Federmann et al. in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 5 EStG, Rz. 1600 ff.

⁵⁹ Vgl. Winnefeld, DB 1991, 2208

Übertragung der Schuld auf einen neuen Schuldner⁶⁰. Sofern und sobald der Alt-Schuldner aufgrund der Übernahmevereinbarung nicht mehr zur Leistung verpflichtet ist, ist er von der Belastung seines Vermögens befreit. Die Verbindlichkeit ist erfolgswirksam als außerordentlicher Ertrag auszubuchen⁶¹. Eine gängige praxisnahe Abwandlung dieser Grundkonstellation besteht vor allem darin, dass durch eine Schuldübernahme Gläubiger- und Schuldnerstellung in einer Person zusammenfallen (sogenannte *Konfusion*)⁶². Gläubiger können notleidende Schuldnerunternehmen bei deren Sanierung ferner durch die *Gewährung überhöhter Gegenleistungen* im Rahmen bestehender Vertragsverhältnisse unterstützen. Dies kann einerseits so ausgestaltet werden, dass dem Schuldner gestattet wird, die von ihm zu erbringende Geldleistung c.p. herabzusetzen. Im Extremfall einer Herabsetzung auf eine Geldleistung von Null entsteht dabei eine *unentgeltliche Lieferung von Waren*. Andererseits kann eine überhöhte Gegenleistung auch konstruiert werden, indem der Gläubiger seine eigene zu erbringende Geldleistung c.p. erhöht, der Schuldner also eine *Preiserhöhung* im Rahmen der bestehenden Vertragsbeziehung realisieren kann⁶³. In Höhe der Differenz zwischen Sach- und Geldleistung⁶⁴ bzw. zwischen Geld- und Sachleistung⁶⁵ entsteht bilanziell beim Schuldner ein außerordentlicher Ertrag, beim Gläubiger korrelierend dazu ein außerordentlicher Aufwand.

Diese alternativen Fallgestaltungen waren insbesondere in einer Zeit von Bedeutung, in der Sanierungsgewinne gem. § 3 Nr. 66 EStG a.F. steuerlich begünstigt waren⁶⁶. Hier hatte der BFH regelmäßig darüber zu entscheiden, welche Gestaltung zu einem begünstigten Sanierungsgewinn führt und welche nicht. Zwar begünstigte der Gesetzgeber ausweislich des Gesetzestextes des § 3 Nr. 66 EStG a.F. nur den Erlass von Schulden, jedoch ging es in den betreffenden Streitfällen vor dem BFH immer wieder darum, ob nicht auch oben skizzierte alternative Gestaltungen wie Zuschüsse, Schuldübernahmen oder die Gewährung überhöhter Gegenleistungen als Forderungsverzicht gedeutet werden können. Dabei stellt sich der Grundtenor der entsprechenden BFH-Entscheidungen so dar, dass andere Sanierungsmaßnahmen als ein Schuldenerlass nach § 397 BGB regelmäßig nicht als begünstigter Erlass zu qualifizieren sind⁶⁷. Erstens könne die steuerliche Begünstigung von Schuldenerlassen entgegen des Gesetzeswortlauts nicht auf die Stützungsmaßnahme eines Zuschusses ausgedehnt werden⁶⁸. Dies gelte auch für privative Schuldübernahmen, weil es schlichtweg an dem erforderlichen Erlass von Schulden fehle⁶⁹. Außerdem sei auch in der Gewährung überhöhter Gegenleistungen kein Forderungsverzicht zu erblicken, weil es bereits an einem selbständigen Forderungsrecht fehle⁷⁰. Zu dieser Entwicklung in der Rechtsprechung passt, dass die alternativen Sanierungsmaßnahmen und ihre steuerlichen Folgen in der jüngeren wissenschaftlichen Diskussion kaum mehr thematisiert werden, zumindest soweit es um die Frage der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen geht. Daher wird sich

⁶⁰ Klunzinger, Bürgerliches Recht 2002, S. 296; siehe dort auch Darstellung der beiden möglichen vertraglichen Gestaltungen.

⁶¹ Vgl. Winnefeld, Bilanz-HB, Kapitel D, Rz. 1555 f.

⁶² Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 41

⁶³ Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 41

⁶⁴ Für den Fall einer herabgesetzten Geldleistung c.p. durch den notleidenden Schuldner.

⁶⁵ Für den Fall einer erhöhten Geldleistung c.p. durch den unterstützenden Gläubiger.

⁶⁶ Siehe dazu insbesondere Gliederungspunkt B.II.1.

⁶⁷ Vgl. BFH v. 27.01.1998 VIII R 64/ 96, BStBl. II 1998, 537

⁶⁸ Vgl. BFH v. 24.02.1994 IV R 71/ 92, BFH/ NV 1995, 15

⁶⁹ Vgl. BFH v. 14.10.1987 I R 381/ 83, BFH/ NV 1989, 141

⁷⁰ Vgl. BFH v. 31.01.1985 IV R 149/82, BStBl. II 1985, 365; BFH v. 08.04.1992 I R 41/88, BFH/ NV 1992, 799

dieser Beitrag im Nachfolgenden auf Sanierungsgewinne aufgrund des Erlasses von Schulden beschränken.

Auch wenn andere Gestaltungen als ein Schuldenerlass gem. § 397 BGB von der Rechtsprechung regelmäßig nicht als Forderungsverzicht eingestuft wurden, so existieren gleichwohl gewisse „Variationen“ eines Erlasses nach § 397 BGB, die einen wirksamen Forderungsverzicht darstellen können. Häufig wird ein Schuldner einen Schuldenerlass nur dann erreichen können, wenn er seinen Gläubigern Ausgleichszahlungen für den Fall seiner erfolgreichen Sanierung zusagt. Diese Ausgleichszahlungen sollen i.d.R. aus zukünftigen Gewinnen gespeist werden und werden etwa durch einen sog. *Besserungsschein* geregelt. Darin wird vertraglich fixiert, dass bei Eintritt bestimmter Umstände⁷¹ die alte Forderung wieder auflebt. Im Zweifel ist auch ein derartiger Erlass mit Besserungsvereinbarung ein sofort wirkender Erlass bzw. endgültiger Verzicht⁷²; tritt der Besserungsfall ein, so leben Forderung und Verbindlichkeit wieder auf und sind auf Seiten von Gläubiger und Schuldner spiegelbildlich zum vorangehenden Verzicht abzubilden⁷³.

II. Zur Entwicklung der Sanierungsgewinnbesteuerung

Soeben wurde ausführlich die Begrifflichkeit der Sanierung sowie die Entstehung von Sanierungsgewinnen und ihre bilanzielle Abbildung erörtert. Diese Betrachtung erweiternd soll der nachfolgende Gliederungspunkt nun zeigen, welche entscheidenden Entwicklungsschritte die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in Deutschland durchlaufen hat⁷⁴ und wie solche Gewinne im geltenden Ertragsteuerrecht zu behandeln sind. Ergänzend soll auch die aktuelle Diskussion um die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen im Zuge der Weltfinanzkrise und ihrer realwirtschaftlichen Auswirkungen untersucht werden⁷⁵.

1. Ein chronologischer Rückblick

Ganz entscheidend geprägt wurde die Behandlung von Sanierungsgewinnen durch richterliche Rechtsfortbildung⁷⁶, die ihren Startpunkt in einer Entscheidung des VI. Senats des RFH aus dem Jahr 1927 fand⁷⁷. Dort vertrat der RFH die Auffassung, ein „Akkord“ von Gläubigern (als gemeinschaftliche, konzertierte Einigung zum Erlass von Schulden und zur Abwendung eines Konkurses/ einer Insolvenz⁷⁸) sei im Grunde eine Vereinbarung zwischen den Gläubigern allein. Der Schuldner selbst rege eine derartige Lösung höchstens an, erlange die formelle Vermögensmehrung aufgrund des Schuldenerlasses ansonsten aber infolge eines Rechtsvorgangs, der außerhalb seines Geschäftsbetriebes liege und lege diesen Vorteil daher gewinnneutral in seinen Betrieb ein. Abseits dieser

⁷¹ Sogenannter Besserungsfall; entspricht hier einer geglückten Sanierung

⁷² Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 40

⁷³ Vgl. Loose/ Maier in Lüdike/ Sistermann, Unternehmensteuerrecht 2008, § 17 Rn. 77 f.

⁷⁴ In Anlehnung v.a. an die ausführliche historische Darstellung in Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330-334

⁷⁵ Siehe dazu auch Eilers/ Bühring, StuW 2009, 246-255

⁷⁶ Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 1; Kanzler, FR 2003, 478, 480; Maus, NZI 2000, 449, 450

⁷⁷ Vgl. RFH v. 30.06.1927 VI A 297/ 27, RFHE 21, 263-265

⁷⁸ Vgl. Duden, Fremdwörterbuch 2007, Stichwort „Akkord“

Urteilsbegründung vermutet Groh, dass der RFH die Besteuerung von Sanierungsgewinnen insbesondere deshalb als nicht sachgerecht angesehen habe, weil damals Verluste nicht vortragsfähig waren⁷⁹. Zwar distanzierte sich der gleiche Senat in einer weiteren Entscheidung von der stark kritisierten These, der Erlass liege außerhalb jeder Verbindung zum Unternehmen des Schuldners, und räumte ein, dass es sich wohl um einen betrieblichen Vorgang handle, aus dem handelsrechtlich ein Gewinn resultiere. Dennoch sei ein Erlass mit Blick auf das Recht der Einkommensteuer ein betriebsfremder Vorgang, da er nicht auf einer erwerbenden Tätigkeit beruhe und daher mit der Quellentheorie nicht in Einklang zu bringen sei. Der Steuerfreiheit stehe insbesondere auch nicht entgegen, dass die erlassenden Gläubiger Abschreibungen vornehmen könnten. Denn die Forderungen seien ohnehin (zumindest teilweise) entwertet und insoweit würden keine Einkünfte der Besteuerung entzogen⁸⁰.

Zu beiden vorstehend zitierten Entscheidungen trat der I. Senat⁸¹ des RFH in Opposition⁸². Nach seiner Auffassung sei es für den Fall einer Aktiengesellschaft zum Einen abzulehnen gewesen, einen Schuldnerlass als betriebsfremden Vorgang zu qualifizieren, dessen Früchte in den Geschäftsbetrieb eingelegt würden. Eine gewerbetreibende Erwerbsgesellschaft wie die Aktiengesellschaft könne nur Betriebsvermögen besitzen. Außerdem sei zum Anderen im Regime des Körperschaftsteuerrechts die Auffassung abzulehnen, ein Sanierungserlass sei ein betriebsfremder Vorgang, da er nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der erwerbenden Tätigkeit stehe. Vielmehr sei hier dem klaren Grundsatz zu folgen, dass jeder Vermögenszuwachs einer Körperschaft steuerpflichtig sei. Trotz dieser klar opponierenden Position zu früheren Entscheidungen des VI. Senats lässt sich in der Urteilsbegründung zu diesem Streitfall klar erkennen, dass sich der I. Senat der Problematik einer grundsätzlichen Steuerpflicht von Gewinnen aus einem Schuldnerlass zum Zwecke einer Sanierung für notleidende Unternehmen durchaus bewusst war. Die Richter sahen aber die Möglichkeiten des damaligen § 15 Nr. 3 KStG, mit dem die Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen beseitigt werden konnte, soweit eine Unterbilanz eingetreten war⁸³, als ausreichend an. Soweit darüber hinaus Einzelfälle mit unbilliger Härte entstünden, könne diesen besonderen Umständen immer noch mit allgemeinen Regelungen der AO begegnet werden.

Nachdem der VI. Senat des RFH in einer neuerlichen Entscheidung⁸⁴ die Einkommensteuerfreiheit von Sanierungsgewinnen für Einzelkaufleute und gewerbliche Mitunternehmerschaften bestätigt hatte, bestand nun die konfliktäre Situation einer divergierenden Rechtsprechung zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersenat des RFH⁸⁵: Sanierungsgewinne waren nach der Rechtsprechung des Einkommensteuersenats des RFH einerseits steuerfrei, andererseits nach der Rechtsprechung des Körperschaftsteuersenats steuerpflichtig. Bei der Auflösung dieser Divergenz tat

⁷⁹ Vgl. Groh, DB 1996, 1890; Grohs Erachtens nach handelte der RFH i.d.S. jedenfalls konsequent als er in späteren Entscheidungen (RFH v. 21.10.1931 VI A 968/31, RFHE 29, 315-319; RFH v. 13.09.1939 VI 474/39, StuW 1939 Nr. 536) die Steuerfreiheit eines (überschießenden) Sanierungsgewinn abhängig machte von der Verrechnung mit (laufenden und vorgetragenen) Verlusten, sofern und soweit zu den fraglichen Zeitpunkten Verlustvorträge im EStG verankert waren.

⁸⁰ Vgl. RFH v. 12.12.1928 VI A 1499/28, RStBl. 1929, 86, 87

⁸¹ Senat mit Zuständigkeit für das Körperschaftsteuerrecht

⁸² Vgl. RFH v. 05.02.1929 I A 394/27, RStBl. 1929, 228, 230 sowie 231

⁸³ Vgl. Groh, DB 1996, 1890

⁸⁴ Vgl. RFH v. 01.05.1929 VI A 497/29, RStBl. 1929, 393

⁸⁵ Vgl. Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330, 331

sich zunächst besonders die Finanzverwaltung hervor. Per Runderlass⁸⁶ führte sie bezüglich der Sanierungsgewinne die Gleichstellung von Einkommen- und Körperschaftsteuer her, indem sie die Körperschaftsteuer auf (überschießende) Sanierungsgewinne erließ⁸⁷, um unbillige Härten von vorneherein zu vermeiden und auszuschließen. Einige Jahre später wurde diese Verwaltungspraxis dann kodifiziert. Der neue § 11 Nr. 4 KStG 1934⁸⁸ deklarierte i.d.S. Sanierungsgewinne als abzugsfähige Betriebsausgaben. Begründet wurde dies eben mit der Sicherstellung der steuerlichen Gleichbehandlung von Einzelunternehmen und Körperschaften⁸⁹. Nicht ganz unbedeutend für diese legislative Entscheidung dürfte außerdem die Beseitigung jeglichen Verlustabzugs im EStG und KStG 1934 gewesen sein⁹⁰. Nun bestand jedoch wiederum das erneute Ungleichgewicht, dass die Steuerfreiheit im Regime der Körperschaftsteuer zwar ausdrücklich verankert war, das Einkommensteuerrecht eine derartige Freistellungsvorschrift aber nicht kannte. Nichtsdestotrotz blieben Sanierungsgewinne weiterhin einkommensteuerfrei, indem man sich auf das Gewohnheitsrecht (die höchstrichterliche Rechtsprechung des VI. Senats des RFH) stützte oder zur Begründung einfach auf das Körperschaftsteuergesetz verwies⁹¹. Kritisch dazu merken *Kanzler/ Groh* an, dass unklar bleibe, ob es sich dabei um eine Rechts- oder Gesetzesanalogie oder um Gewohnheitsrecht handele⁹².

Dennoch setzte auch der BFH diese Rechtsprechung im Ergebnis fort, auch wenn er wohl Bedenken gegen eine gewohnheitsrechtliche Basis der Steuerrechtsprechung hegte⁹³. In einer der ersten maßgebenden Entscheidungen dazu stellte der VI. Senat zwar fest, dass er die fundamentale Konstruktion des Reichsfinanzhofs zur Steuerfreistellung über einen außerbetrieblich zugewendeten Vermögensvorteil für nicht unbedenklich halte, das Ergebnis aber als wirtschaftlich vernünftig und billigenswert ansehe⁹⁴. Noch deutlicher zu dieser Konstruktion der RFH-Rechtsprechung äußerte sich der BFH in einer Entscheidung vom 27.09.1968⁹⁵. Nach nochmaliger Prüfung der Frage lehnte der VI. Senat es entschieden ab, eine Sanierung als außerbetrieblichen Vorgang anzuerkennen. Dennoch wollte das Gericht einen Sanierungsgewinn nicht als steuerpflichtig ansehen. Zur Begründung heißt es wie übrigens auch in allen anderen fraglichen Entscheidungen unisono, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 11 Nr. 4 KStG 1934 die vom RFH entwickelte Rechtsprechung gebilligt habe, weil er eben diese Lösung als befriedigend angesehen habe und auch auf das Regime der Körperschaftsteuer angewendet wissen wollte⁹⁶, und zwar gerade auch dann, wenn einer Sanierung nur oder zumindest überwiegend betriebliche Erwägungen zugrunde lägen⁹⁷. In einem Detail wich die Rechtsprechung des BFH jedoch signifikant von der bisherigen des RFH ab. So entschied der Große Senat im Jahr 1968,

⁸⁶ Runderlass v. 30.01.1930, RStBl. 1930, 78

⁸⁷ Vgl. *Kanzler/ Groh* in *Herrmann/ Heuer/ Raupach*, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 1

⁸⁸ Siehe RStBl. 1934, 1287

⁸⁹ Vgl. Begründung zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81, 85

⁹⁰ Vgl. *Groh*, DB 1996, 1890; siehe dazu auch Fn. 79

⁹¹ RFH v. 01.09.1937 VI A 482, StuW 1937, Nr. 501

⁹² Vgl. *Kanzler/ Groh* in *Herrmann/ Heuer/ Raupach*, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 1; ebenfalls kritisch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht 1993, S. 257

⁹³ Vgl. grundlegend BFH v. 27.09.1968 VI R 41/ 66, BStBl. II 1969, 102

⁹⁴ Vgl. BFH v. 04.08.1961 VI 35/ 61 U, BStBl. III 1961, 516

⁹⁵ Siehe Fn. 93

⁹⁶ Siehe Fn. 94; bestätigend BFH v. 25.10.1963 I 359/ 60 S, BStBl. III 1963, 122

⁹⁷ Siehe Fn. 93

dass ein Sanierungsgewinn – zumindest für die Körperschaftsteuer⁹⁸ – nicht mit Verlusten des laufenden Veranlagungszeitraums oder Verlustvorträgen verrechnet werden dürfe⁹⁹. Es entspreche dem Wortlaut des § 11 Nr. 4 KStG, dass ein Sanierungsgewinn in jedem Fall steuerlich außer Acht zu lassen sei. Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, dass es zu einer doppelten Vergünstigung für den Steuerpflichtigen komme. Zum Einen sei dies durch das Nebeneinander der fraglichen Vorschriften ein vom Gesetzgeber gewolltes Ergebnis, andererseits sei zwischen den Ausgaben, die einen Verlust oder Verlustvortrag bewirkt hätten, und einem Sanierungsgewinn ohnehin kein kausaler wirtschaftlicher Zusammenhang zu erblicken.

Durch das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.08.1976 wurde die Rechtsprechung des BFH kodifiziert, indem der § 3 Nr. 66 EStG in den Katalog steuerfreier Einnahmen integriert wurde¹⁰⁰. Seitdem galt für Personen- und Kapitalgesellschaften eine einheitliche gesetzliche Basis. Denn das Körperschaftsteuergesetz 1977 enthielt keine eigenen besonderen Vorschriften zu Sanierungsgewinnen mehr, sondern verwies vielmehr auf die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes¹⁰¹. In der Gesetzesbegründung zum § 3 Nr. 66 EStG 1977 heißt es, die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen sei im Einkommensteuergesetz vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit zu regeln gewesen. Außerdem solle durch die weitgehende Übernahme des Gesetzestextes aus der alten Regelung des Körperschaftsteuergesetzes gewährleistet werden, dass auch die bisherige Rechtsprechung zur Behandlung von Sanierungsgewinnen Gültigkeit behalte. Aus diesem Grund waren Sanierungsgewinne im Regime des § 3 Nr. 66 EStG 1977 insbesondere nicht mit laufenden Verlusten und Verlustvorträgen zu verrechnen¹⁰².

Nach dieser gesetzlichen Kodifizierung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen im Einkommensteuergesetz hatte sich die Judikative mit der konkretisierenden inhaltlichen Ausfüllung der Norm zu befassen. In den entsprechenden Entscheidungen ging es vor allem um die exakten Voraussetzungen, an die der Gesetzgeber die Steuerbefreiung geknüpft hatte. Dabei schrieb der BFH weitgehend Grundsätze fort, die bereits der RFH entwickelt hatte¹⁰³. Als erste Voraussetzung einer Steuerbefreiung konnte aus dem Wortlaut des § 3 Nr. 66 EStG direkt abgeleitet werden, dass exklusiv Sanierungsgewinne aufgrund eines Schulderrlasses begünstigt werden sollten. Grds. musste der Erlass dabei von allen Gläubigern, in Ausnahmefällen (unter bestimmten Voraussetzungen) zumindest aber von allen wesentlichen Gläubigern ausgesprochen werden¹⁰⁴. Zweitens musste das fragliche Unternehmen objektiv sanierungsbedürftig sein. Zur Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit sind insbesondere die Ertragslage und die Höhe des Betriebsvermögens, die Kapitalverzinsung durch Erträge des Unternehmens, das Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schulddlast sowie die Gesamtleistungsfähigkeit maßgebend. Dabei soll der Schulderrlass durch mehrere Gläubiger

⁹⁸ Der Große Senat zeigte sich unsicher, ob der ihm unterbreitete Vorlagebeschluss des I. Senats auch die Frage nach der einkommensteuerlichen Dimension von Verlusten und Sanierungsgewinnen enthielt. Jedenfalls sah er sich bekennderweise nicht in der Lage über diese Frage zu entscheiden.

⁹⁹ BFH-Beschluss v. 15.07.1968 GrS 2/ 67, BStBl. II 1968, 666

¹⁰⁰ Siehe Art. 2 Nr. 1 b KStRefG v. 31.08.1976, BGBl. I 1976, S. 2597

¹⁰¹ Vgl. Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330, 332

¹⁰² Vgl. Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, „Sanierungsgewinn“ (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.), Rz. 865; siehe auch Fn. 99

¹⁰³ Siehe dazu oben B.I.1, i.R.d. Erläuterungen zu Definitionsmerkmalen eines Sanierungsgewinns; vgl. auch Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, „Sanierungsgewinn“ (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.), Rz. 829 bis 858

¹⁰⁴ Vgl. BFH v. 23.10.1963 I 359/ 60 S, BStBl. III 1963, 122

Indizwirkung für die Bedürftigkeit entfalten¹⁰⁵. Drittens ergibt sich ebenfalls unmittelbar aus dem Gesetz, dass nur ein Schuldnerlass zum Zweck der Sanierung steuerlich begünstigt werden soll. Voraussetzung ist also, dass die Gläubiger in der festen Absicht handeln, mit ihrem Forderungsverzicht zur Sanierung des Schuldnerunternehmens beizutragen, wobei eigennützige Nebenerwägungen unschädlich sein sollen. Auch hier kann ein allgemeiner Gläubigerakkord Indizwirkung haben¹⁰⁶. Viertens und letztens musste der Schuldnerlass geeignet sein, die Sanierung herbeizuführen. Dies bedeutet nach der Rechtsprechung des BFH, dass das Unternehmen im Zeitpunkt des Erlasses als lebensfähig angesehen werden konnte (allg. Sanierungsseignung) sowie weiterhin, dass der Erlass die Sanierung in Kombination mit anderen Maßnahmen tatsächlich herbeiführen konnte (besondere Sanierungsseignung)¹⁰⁷.

2. Sanierungsgewinne im geltenden Ertragsteuerrecht

Mit Einführung des *Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997* wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne durch die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. aufgehoben. Dies entspricht nach wie vor der heute geltenden Rechtslage.

Zentrales Ziel des Entwurfs zu diesem Gesetz war die Abschaffung der Gewerbesteuer bei gleichzeitigem finanziellem Ausgleich für die Gemeinden. Zunächst war zum Ausgleich der resultierenden finanziellen Einbußen von Bund und Ländern lediglich geplant, die Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG) zu ändern¹⁰⁸. Dementsprechend finden sich im Gesetzentwurf des Bundesrates auch keine anderen gegenfinanzierenden Maßnahmen. Im Vermittlungsausschuss zum Gesetzentwurf wurden jedoch die Modifikationen des § 34 EStG überraschenderweise¹⁰⁹ abgeschwächt und stattdessen andere Kompensationsmaßnahmen bereits kursierender Reformvorschläge zur Gegenfinanzierung hinzugenommen: einerseits die steuerliche Nichtberücksichtigung von handelsrechtlichen Drohverlustrückstellungen, zum Zweiten eben jene Streichung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen¹¹⁰.

Dass gerade die Problematik der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen Bestandteil des „Arsenals von Steuerreformvorschlägen“¹¹¹ war, lag insbesondere an den Ergebnissen der sog. *Bareis-Kommission*. Diese unabhängige Expertenkommission wurde 1993 vom damaligen Bundesminister der Finanzen eingesetzt und im Kern damit beauftragt, einen Vorschlag für eine neue Tarifgestaltung der Einkommensteuer und Möglichkeiten zu deren Finanzierung zu erarbeiten¹¹². Dazu befasste sich die Kommission insbesondere mit verschiedenen Optionen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage; zusätzlich sollte sie aber auch Anregungen zur Systematisierung und Vereinfachung des

¹⁰⁵ Vgl. etwa BFH v. 14.03.1990 I R 64/ 85, BStBl. II 1990, 810

¹⁰⁶ Vgl. etwa BFH v. 26.02.1988 III R 257/ 84; BFH/ NV 1989, 436; BFH v. 25.02.1972 VIII R 30/ 66, BStBl. II 1972, 531

¹⁰⁷ Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG a.F., Rz. 62

¹⁰⁸ Vgl. BT-Drucks. 13/ 8348, S. 1 sowie S. 10

¹⁰⁹ Vgl. Kanzler, FR 1997, 677

¹¹⁰ Vgl. BR-Drucks. 583/ 97, S. 3

¹¹¹ Kanzler, FR 1997, S. 677

¹¹² Vgl. Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, S. 1; Nota: Der Gesetzgeber war vom BVerfG ab dem VZ 1996 dazu verpflichtet worden, einen Einkommensbetrag mind. in Höhe des sozialhilferechtlichen Existenzminimums von der Einkommensteuer freizustellen. Die Einkommensteuerkommission unter dem Vorsitz von Prof. Bareis sollte diese Gesetzgebung vorbereiten.

Einkommensteuerrechts allgemein erörtern. Gemäß einer zentralen These dieser Kommission zur umfassenden Reformierung des Einkommensteuerrechts sollten Steuerbefreiungen und -ermäßigungen abgeschafft werden¹¹³. Nach Ansicht der Kommission verstößen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen gegen die gleichmäßige Besteuerung und seien daher abzuschaffen. Dadurch lasse sich zugleich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer verbreitern und das Einkommensteuerrecht vereinfachen. Speziell zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. § 3 Nr. 66 EStG führte die Kommission aus¹¹⁴:

„Eine Besteuerung der Sanierungsgewinne [...] ist gerechtfertigt, weil diese mit den zuvor erlittenen Verlusten in Zusammenhang stehen und über einen Verlustausgleich oder Verlustabzug eine korrekte Totalbesteuerung gesichert ist. Die Einführung der Steuerfreiheit beruhte auf der Rechtsprechung in einer Zeit, als der Verlustabzug zeitlich beschränkt war und noch kein Verlustrücktrag vorgenommen werden konnte. Sollten Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall gerechtfertigt sein, dürfen diese nicht nur Großunternehmen zugute kommen.“

Aufgegriffen wurde dieser konkrete Vorschlag zur Streichung des § 3 Nr. 66 EStG zunächst in den *Petersberger Steuervorschlägen*, einem Steuerreformkonzept, das die damals amtierende CDU/ FDP-Regierung 1997 erarbeitet hatte. Basierend darauf sah ein Gesetzesentwurf dieser Regierungsfraktion für das Steuerreformgesetz 1999 ebenfalls die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG vor¹¹⁵. Zur Begründung hieß es dazu in dem Gesetzentwurf, die Steuerfreiheit sei nach den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts systemwidrig. In exakter Anlehnung an die Bareis-Kommission wird weiter ausgeführt, die Vorschrift stamme aus einer Zeit, in der das Einkommensteuerrecht keinen unbegrenzten Verlustvortrag gekannt habe und habe i.d.S. nur dem Ausgleich nicht abzugsfähiger Verluste gedient. Diese Rechtfertigung fehle nun im geltenden Einkommensteuerrecht. Allerdings weist auch der Gesetzentwurf ausdrücklich darauf hin, dass einzelne persönliche oder sachliche Härtefälle im Stundungs- oder Erlasswege zu entschärfen seien¹¹⁶. Letztendlich lehnte der Bundesrat den Gesetzentwurf zum Steuerreformgesetz 1999 und damit auch die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG zwar ab¹¹⁷. Dennoch zirkulierte der Vorschlag der Bareis-Kommission weiterhin innerhalb des (steuer-)politischen Diskurses und fiel beim sich unmittelbar anschließenden legislativen Prozess des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform auf fruchtbaren Boden. Entgegen des Gesetzentwurfs wurde das zentrale Ziel der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer wie oben bereits geschildert nicht nur durch Änderungen des § 34 EStG, sondern auch durch die Abschaffung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gegenfinanziert.

Die Aufhebung der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen hat in der Literatur eine Vielzahl kritischer Beiträge hervorgerufen¹¹⁸. Die Kritik richtet sich vor allem gegen das Vorgehen des Gesetzgebers, einen atomaren Vorschlag aus den Ergebnissen der Bareis-Kommission herauszugreifen

¹¹³ Vgl. Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, S. 8

¹¹⁴ Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, S. 11

¹¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 13/ 7480, S. 192

¹¹⁶ Ebenda

¹¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 13/ 8022

¹¹⁸ Vgl. nur Fritsche, DStR 2000, 2171, 2172; Dziadkowski, DB 1996, 447

und singulär auf das Einkommensteuerrecht anzuwenden. *Dziadkowski* etwa argumentiert, dass der Vorschlag der Bareis-Kommission als ganzes keine isolierte Streichung eines beliebigen Teils des § 3 EStG habe anregen wollen, sondern dass eine derartige Streichung zwingend in „die Durchforstung des gesamten § 3 EStG“ einzubetten sei¹¹⁹. In diesem Sinne vermag es tatsächlich nicht einzuleuchten, warum man eine Kommission mit einer umfassenden Resystematisierung des Einkommensteuerrechts betraut, einzelne Ergebnisse dann aber vor dem beabsichtigten Reformprozess als unsystematisches Flickwerk ins Einkommensteuerrecht einfügt. Dass auch der Gesetzgeber selbst sich durchaus dem „Konfliktpotential“ der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG bewusst war, lässt sich anhand zweier Indizien zumindest vermuten. Zum Einen weist die Begründung zum (vom Bundesrat abgelehnten) Regierungsentwurf des Steuerreformgesetzes 1999 – wie auch die Bareis-Kommission selbst – ausdrücklich auf nach der Aufhebung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen eventuell erforderliche Billigkeitsmaßnahmen hin, um persönlichen oder sachlichen Härtefällen zu begegnen¹²⁰. Im Zusammenhang mit dem tatsächlich ratifizierten Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform erfolgt zwar kein derartiger Hinweis auf Billigkeitsmaßnahmen. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass der Gesetzgeber sich ausgerechnet in diesem Punkt nicht an den Thesen der Bareis-Kommission sowie obigem Regierungsentwurf orientiert haben soll, wo doch die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG gerade und ansonsten auf diesen „Vorgängern“ basiert. Vielmehr vermutet *Kroschel* zutreffend im Umkehrschluss, dass die Vorschrift genau im Vertrauen auf Billigkeitsregelungen gestrichen wurde¹²¹. Zum Zweiten wurde die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen zunächst rückwirkend zum 01.01.1997 abgeschafft¹²². Diese Rückwirkung wurde jedoch nur Wochen später wieder aufgehoben¹²³. Ob der heftige Widerstand des Schrifttums oder der Einfluss von Wirtschaftsverbänden¹²⁴ in diesem kurzen Zeitraum ausreichend Druck aufzubauen vermochte, um diese Rückwirkung ins Wanken zu bringen, kann hier dahinstehen. Bemerkenswerter ist allerdings, dass erst dadurch die finanzielle Gesundung des prominenten und seit Jahren von Bund und Ländern protegierten Sanierungsfalls *Saarstahl* ermöglicht wurde. Hätte die Rückwirkung zum 01.01.1997 Bestand gehabt, hätten Steuerzahlungen von rd. 600 Mio. DM auf den Sanierungsgewinn das ganze Sanierungskonzept zum Scheitern verurteilt¹²⁵. Die Aufhebung der Rückwirkung änderte im Ergebnis aber nichts daran, dass Sanierungsgewinne seither nach geltendem Recht grundsätzlich steuerpflichtige Erträge darstellen. Für eine steuerliche Freistellung blieb als letzte Möglichkeit und Rettungsanker lediglich die Anwendung allgemeiner Billigkeitsgrundsätze etwa gemäß §§ 163, 227 AO.

In dieser Situation herrschte im Schrifttum die Sorge, dass Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Schuldnerunternehmens tendenziell nicht mehr zu einem Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme bereit sein würden, sofern dadurch faktisch der Fiskus als neuer (Steuer-)Gläubiger an ihre Stelle trete, im Ergebnis also lediglich eine partielle Umschuldung erfolge und die

¹¹⁹ *Dziadkowski*, DB 1996, 447

¹²⁰ Siehe dazu oben Fn. 115

¹²¹ Vgl. *Kroschel*, DStR 1999, 1383, 1385

¹²² Vgl. *Thouet*, ZInsO 2008, 664

¹²³ „Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung v. 19.12.1997“, BGBl. I 1997, 3121

¹²⁴ Vgl. *Thouet*, ZInsO 2008, 664

¹²⁵ Vgl. *Füger/Rieger*, DStR 1998, 64; *Maus*, ZIP 2002, 589; *Khan/Adam*, ZInsO 2008, 899, 900

von ihnen beabsichtigte Sanierung dadurch der Gefahr des Scheiterns ausgesetzt werde¹²⁶. Unstreitig dürfte zumindest sein, dass die Sanierung eines notleidenden Unternehmens durch die Streichung der spezialgesetzlichen Vorschrift zur Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen sicherlich nicht einfacher geworden ist. Über diese ganz praktischen Auswirkungen auf das Verhalten von Gläubigern hinaus wird in der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. auch ein offener Zielkonflikt mit der „neuen“ Insolvenzordnung (InsO¹²⁷) gesehen. So führt *Maus* beispielsweise aus, der Gesetzgeber der InsO habe seine Aufgabe vor allem auch in der Ermöglichung marktwirtschaftlich sinnvoller Sanierungen gesehen¹²⁸. Für die davon umfasste Reorganisation¹²⁹ sei die Besteuerung des Sanierungsgewinns aber das größte rechtliche Hindernis¹³⁰. Dieses Spannungsverhältnis nahm auch das BMF zum Anlass¹³¹ und regelte in einem Erlass vom 27.03.2003 die nach seiner Ansicht zu erfüllenden Voraussetzungen im Festsetzungs- und Erhebungsverfahren (§§ 163, 227 AO) für eine Modifizierung der Steuerschuld aus Sanierungsgewinnen zugunsten eines notleidenden Unternehmens¹³². Diese Modifizierung war zwar zuvor im Einzelfall auch schon möglich gewesen, mit ihrer Anweisung bringt die Finanzverwaltung aber explizit zum Ausdruck, dass sie eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach Ausschöpfung ertragsteuerlicher Verlustverrechnungsmöglichkeiten grundsätzlich aus sachlichen Gründen als unbillige Härte ansieht. Offensichtlich sollte diese verbindliche Initiative der Verwaltung dazu beitragen, die Verunsicherungen der Praxis bezüglich der Erfolgsaussichten von Schuldnerlassen als Sanierungsmaßnahme abzubauen, die angesichts des vagen Verweises des Gesetzgebers auf die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen¹³³ bestanden. Ergebnis dieses sog. Billigkeitserlasses ist eine auf Antrag abweichende Festsetzung der Steuer auf den überschießenden Sanierungsgewinn (§ 163 AO) sowie deren Stundung (§ 222 AO) bzw. letztendlichen Erlass (§ 227 AO). Faktisch sieht *Kanzler* darin ein Vorgehen „zurück zu den Wurzeln“ der früheren Rechtsprechung des RFH¹³⁴. Seiner Ansicht nach sei man mit dieser Verwaltungsanweisung wieder an dem Punkt angekommen, an dem man bereits 1934 begonnen habe, eine Erlasspraxis aufgrund fehlender Rechtssicherheit durch eine spezialgesetzliche Vorschrift zu ersetzen¹³⁵. Zu den Details des BMF-Schreibens sei an dieser Stelle auf die ausführliche Darstellung der Thematik in Kapitel D. hingewiesen.

3. Aktuelle Diskussion im Kontext der Finanzmarktkrise

¹²⁶ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2659; Dziadkowski, DB 1997, 447, 449; Fritsche, DStR 2000, 2171, 2172; Janssen, DStR 2003, 1055, 1056; a.A. Groh, DB 1996, 1890, 1891; Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1843

¹²⁷ Die InsO trat am 01.01.1999 in Kraft und löste die Konkurs- und Vergleichsordnung der alten Bundesländer bzw. die Gesamtvollstreckungsordnung der neuen Bundesländer ab.

¹²⁸ Vgl. Maus, ZIP 2002, 589, 590

¹²⁹ Reorganisation bedeutet die Sanierung der insolventen Gesellschaft in Abgrenzung von der übertragenden Sanierung als zweitem Weg der Unternehmenssanierung; vgl. dazu ausführlich etwa Eilenberger in Kirchhof/ Lwowski/ Stürner, InsO-Kommentar, § 220, Rn. 17 ff.

¹³⁰ Vgl. Maus, ZIP 2002, 589, 595; gl.A. Blöse, GmbHR 2003, 579, 580; Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 900

¹³¹ Strüber/ v. Donat, BB 2003, 2036

¹³² Siehe dazu BMF-Schreiben vom 27.03.2003– IV A 6 – S 2140 – 8/2003, BStBl I 2003, 240

¹³³ Siehe dazu Fn. 115

¹³⁴ Kanzler, FR 2008, 1114, 1116; zustimmend Thouet, ZInsO 2008, 664, der im Sanierungserlass ein sachliches Aufgreifen der richterlichen Rechtschöpfung erblickt.

¹³⁵ Vgl. Kanzler, FR 2003, 478, 481

Die vorstehende Darstellung zur Entwicklung der Sanierungsgewinnbesteuerung hat gezeigt, dass diese Problematik durchaus kein neues Phänomen ist¹³⁶, in Krisenzeiten wie der aktuell herrschenden Rezession jedoch besondere Brisanz bereithält¹³⁷. Angesichts einer solchen wirtschaftlichen Konstellation wurde bereits Ende des Jahres 2008 prognostiziert, dass Gewinne aus Sanierungsmaßnahmen eine zunehmend größere Rolle spielen werden¹³⁸. Die eingangs zitierten neuesten Daten des Statistischen Bundesamtes zur Zahl von Unternehmensinsolvenzen scheinen diese Befürchtungen zu bestätigen¹³⁹.

Vor diesem Hintergrund wird die gegenwärtige Ausgestaltung der steuerlichen Behandlung in der wissenschaftlichen Diskussion vor allem aus zwei Perspektiven betrachtet. Erstens wird diskutiert, inwiefern die Streichung der spezialgesetzlichen Regelung zu Sanierungsgewinnen (als Ursache der gegenwärtigen Billigkeitsregelung) überhaupt noch zu den veränderten Bedingungen des Unternehmensteuerrechts einerseits und zu Regelungen thematisch verwandter Rechtsgebiete¹⁴⁰ andererseits passt. Die Streichung der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. war im Gesetzgebungsverfahren vor allem mit der zwingend erforderlichen Beseitigung einer Doppelbegünstigung begründet worden. Konkret hieß es, die Vorschrift zur Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen stamme aus einer Zeit ohne unbegrenzten Verlustvortrag, insofern sollte die Vorschrift Ausgleich für nicht abzugsfähige Verluste sein. Mit der Einführung eines unbegrenzten Verlustvortrags fehle der Vorschrift folgerichtig die Rechtfertigung¹⁴¹. Auf dieses Prinzip des *cessante ratione legis cessat ipsa lex*¹⁴² hatte Groh bereits vor der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. hingewiesen und sich dabei insbesondere auf die Ergebnisse der Bareis-Kommission¹⁴³ berufen¹⁴⁴. Die zum damaligen Zeitpunkt „virulente Gefahr einer [...] Doppelbegünstigung“ bestehe im Regime des geltenden Steuerrechts allein schon deshalb nicht mehr, weil die Möglichkeit von Verlustvorträgen mit Einführung der sogenannten Mindestbesteuerung seitdem erheblich eingeschränkt wurde¹⁴⁵. Ruft man sich angesichts dieser veränderten Rahmenbedingungen des Unternehmensteuerrechts erneut den oben zitierten Grundsatz des *cessante ratione legis cessat ipsa lex* in Erinnerung, so müsste dieser in Umkehrung der früheren Entwicklung in einer Wiedereinführung der gesetzlichen Steuerbefreiung münden¹⁴⁶. Was den Regelungskontext mit thematisch verwandten Rechtsgebieten angeht, stellt die wissenschaftliche Diskussion vor allem auf die systematische Kongruenz von Steuer- und Insolvenzrecht ab. Viele Autoren sehen in der Abschaffung der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen einen ganz offensichtlichen Konflikt zu den Zielsetzungen der Insolvenzordnung¹⁴⁷. Ihrer Ansicht nach laufe eine Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen den

¹³⁶ Siehe dazu etwa Gliederungspunkt B.II.1.

¹³⁷ Vgl. Wagner, BB 2008, 2671

¹³⁸ Vgl. Crezelius, NZI 2009, 222, 223

¹³⁹ Siehe dazu Gliederungspunkt A.I.

¹⁴⁰ Hier ist insbesondere an das Insolvenzrecht zu denken.

¹⁴¹ Vgl. BT-Drucks. 13/ 7480, S. 192

¹⁴² Lat. für: „Entfällt der Sinn des Gesetzes, so entfällt das Gesetz selbst.“

¹⁴³ Siehe dazu oben Gliederungspunkt B.II.2. sowie Fn. 114

¹⁴⁴ Vgl. Groh, DB 1996, 1890

¹⁴⁵ Geist, BB 2008, 2658, 2660; gl.A. Jungbluth/ Lohmann, EWiR 2008, 231, 232; zur Mindestbesteuerung im Speziellen bzw. der Entwicklung der Verlustverrechnung im Allgemeinen siehe Lindauer, BB 2004, 2720 ff. bzw. Kroninger/ Korb, BB 2008, 2656, 2657

¹⁴⁶ Vgl. Kanzler, FR 2008, 1114, 1117

¹⁴⁷ Vgl. nur Kahlert, ZIP 2009, 643; Maus, ZIP 2002, 589; Blöse, GmbHR 2003, 579

maßgeblichen Zielen der Insolvenzordnung nach einer möglichst hohen Befriedigung der Gläubiger und gleichzeitigem Fortbestand des Schuldnerunternehmens diametral entgegen. In diesem Sinne fordert beispielsweise Vögeli den Gesetzgeber auf, steuerrechtliche Regelungen zu treffen, die der Motivlage und Zielsetzung der Insolvenzordnung besser gerecht werden¹⁴⁸. Dass dieses Missverhältnis auch der Politik als Oberbegriff legislativer und exekutiver Staatsgewalt zumindest nicht gänzlich verborgen geblieben ist, zeigt gerade oben erwähnter Billigkeitserlass des BMF. Bildlich ausgedrückt springt die Finanzverwaltung hier in die Bresche des Gesetzgebers, der dieses zu Hilfe Eilen akzeptiert bzw. vielmehr ja bereits selbst in der Gesetzesbegründung zur Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. angeregt hat¹⁴⁹.

Diese Erlasspraxis respektive ihre potentiellen systematischen und praktischen Schwachstellen bilden den zweiten Diskussionsschwerpunkt der wissenschaftlichen Literatur. Grundsätzlich werden der Billigkeitserlass des BMF und seine Zielsetzung von vielen Autoren durchaus befürwortet¹⁵⁰. Gleichwohl wird die Billigkeitsregelung aus verschiedenen Gründen lediglich als Interims- oder Hilfslösung erachtet, verbunden mit der Hoffnung eines baldigen Handelns des Gesetzgebers¹⁵¹. Als nachteilig wird zum Einen gesehen, dass das BMF-Schreiben nicht die Rechtssicherheit einer gesetzlichen Regelung bieten kann und daher allen an der Sanierung Beteiligten ein ausreichendes Maß an Planungssicherheit fehlt¹⁵². Außerdem kommt hinzu, dass sich der Billigkeitserlass nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erstreckt. Für die Gewerbesteuer auf etwaige Sanierungsgewinne bleiben unverändert die Kommunen zuständig, sie sind selbst für die Vornahme von Billigkeitsmaßnahmen verantwortlich¹⁵³. Zum Dritten verursacht die Erlasspraxis u.U. auch Konflikte mit dem EG-Beihilferecht. Denn die Gewährung belastungsmindernder Maßnahmen kann eine mit dem gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe gemäß Art. 87 I EGV darstellen und mithin unzulässig und von der EU-Kommission sanktioniert sein¹⁵⁴.

Neuen Zündstoff hinsichtlich der Erlasspraxis der Finanzverwaltung liefert zusätzlich ein Urteil des Finanzgerichts (FG) München¹⁵⁵, das die soeben erörterten Problemstellungen des Billigkeitserlasses leicht in den Hintergrund drängen könnte. In seiner Entscheidung stellt das Gericht fest, dass die Verwaltungsregelung zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße. Zu den Gründen führt das Gericht aus, der Erlass setze die Rechtsfolge des aufgehobenen § 3 Nr. 66 EStG a.F. faktisch wieder in Kraft. Der Gesetzgeber habe aber mit der Streichung des Paragraphen ausdrücklich einen Willen geäußert, der mit dem Sanierungsschreiben nicht kongruent sei. Dabei spiele auch die frühere (BFH-)Rechtsprechung keine Rolle, weil die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. gerade in Ansehung der historischen Entwicklung erfolgt sei. Daher sei die fragliche Verwaltungspraxis als generalisierende Anordnung contra legem

¹⁴⁸ Vgl. Vögeli, ZInsO 2000, 144, 146

¹⁴⁹ Vgl. Kanzler, FR 2008, 1114, 1117

¹⁵⁰ Vgl. nur Thouet, ZInsO 2008, 664, 666; Geist, BB 2008, 2658, 2659; Janssen, DStR 2003, 1055, 1059; a.A. Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1843

¹⁵¹ Die nachfolgende überblicksweise Darstellung der Schwachstellen des Billigkeitserlasses soll lediglich verdeutlichen, wie die Forderung nach einer Initiative des Gesetzgebers im Schrifttum fundiert wird. Zu diesen Schwachstellen siehe ausführlicher Gliederungspunkt D.III. Eine umfassende Würdigung der Kritikpunkte leisten auch Khan/ Adam, ZInsO 2008, 903-907.

¹⁵² Vgl. Kahlert, ZIP 2009, 643

¹⁵³ Vgl. Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 901

¹⁵⁴ Herrmann, ZInsO 2003, 1069, 1071

¹⁵⁵ FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/ 06, EFG 2008, 615

unter dem Mantel einer Billigkeitsentscheidung rechtswidrig. Darüber hinaus heißt es, dass auch der zu behebende Zielkonflikt mit dem Insolvenzrecht nicht als Rechtfertigung des BMF-Schreibens taue, da die Insolvenzordnung dem materiellen Steuerrecht ggü. vorrangig sei und selbst ausreichende Mittel zur Lösung einer Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit biete.

Beide Überlegungen des Gerichts halten einer kritischen Begutachtung nicht stand. Erstens sei hier der beschworene Konflikt mit dem gesetzgeberischen Willen betrachtet. Zunächst ist es unzutreffend, dass der Erlass faktisch die vom Gesetzgeber aufgehobene Rechtslage wieder herstellt. Ausweislich des BMF-Schreibens ist dies weder beabsichtigt noch möglich. Denn § 3 Nr. 66 EStG a.F. stellte Betriebsvermögensmehrungen aus einem die Sanierung beabsichtigendem Schulderrlass in voller Höhe steuerfrei, unabhängig laufender Verluste oder bestehender Verlustvorträge¹⁵⁶. Demgegenüber begünstigt der Billigkeitserlass lediglich überschießende Sanierungsgewinne nach vorheriger Verrechnung mit Verlusten und negativen Einkünften. In besonderem Maße erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass der Billigkeitserlass eine totale Verlustverrechnung zur Voraussetzung eines Erlasses macht. Konkret bedeutet dies, dass alle Verluste, Verlustvor- und rückträge zu verrechnen sind, unabhängig bestehender Ausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen. Das den Erlass begehrende Unternehmen muss also im Rahmen der Billigkeitsregelung eine Verrechnung vornehmen, die im geltenden materiellen Steuerrecht gar nicht zulässig wäre. Zwar werden diese Abweichungen von der früheren Rechtslage auch vom FG München gesehen, sie finden aber scheinbar keinen Eingang in die vorgenommene Wertung. Zu Recht sieht *Bauschatz* darin den oft zitierten Vergleich von „Äpfeln mit Birnen“¹⁵⁷. Des Weiteren ist es eine verkürzte Sichtweise, das BMF-Schreiben widerspreche dem ausdrücklichen und durch die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. manifestierten Willen des Gesetzgebers. Denn der Gesetzgeber wollte – sofern man die entsprechende Gesetzesbegründung als Ausdruck legislativer Motive zugrunde legt – mit der Abschaffung der Vorschrift lediglich eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung vermeiden¹⁵⁸. Diese entstand durch die unabhängige Koexistenz von grundsätzlich steuerfreien Sanierungsgewinnen und verrechenbaren Verlusten. Der Gesetzgeber erinnerte sich sozusagen auf Anregung der *Bareis-Kommission* hin an den Zusammenhang zwischen erlittenen Verlusten und Sanierungsgewinnen¹⁵⁹. Insofern spielt die historische Entwicklung der Sanierungsgewinnbesteuerung sehr wohl eine Rolle, weil gerade die Rechtsprechung des RFH diesen Zusammenhang seinen Entscheidungen zugrunde gelegt hat¹⁶⁰. Dass der Gesetzgeber durch die Aufhebung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. eben keine Schlechterstellung eines notleidenden Steuerschuldners hervorrufen wollte, zeigt schon der Hinweis auf mögliche Billigkeitsmaßnahmen in der Gesetzesbegründung¹⁶¹. Zweitens vermag auch das Argument des Vorrangs des Insolvenzrechts nicht zu überzeugen. Auf ein Rangverhältnis zwischen materiellem Steuerrecht und der Insolvenzordnung abzustellen ist allein schon deshalb nicht zielführend, weil viele Sanierungsmaßnahmen außerhalb eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens

¹⁵⁶ Siehe dazu § 3 Nr. 66 EStG i.d.F. 1977; Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, „Sanierungsgewinn“ (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.), Rz. 865

¹⁵⁷ Bauschatz, GmbHR 2008, 1204, 1207

¹⁵⁸ Vgl. BT-Drucks. 13/ 7480, S. 192

¹⁵⁹ Siehe dazu entsprechende Ausführungen unter Gliederungspunkt B.II.2.

¹⁶⁰ Siehe dazu v.a. Fn. 79

¹⁶¹ Vgl. Fn. 158

ablaufen; ihr Ziel besteht sozusagen gerade darin, ein solches zu vermeiden¹⁶². Und dass derartige außergerichtliche Sanierungen durchaus sinnvoll sind, zeigt die Insolvenzordnung selbst, indem sie diese als förderungswertes Ziel postuliert¹⁶³.

Angesichts dieser kritischen Analyse der Entscheidungsgründe drängt sich förmlich die Frage auf, wie das provokative Urteil des FG München als „Frontalangriff gegen das BMF-Schreiben“¹⁶⁴ abseits der offiziellen Entscheidungsgründe motiviert sein könnte. In dem zugrunde liegenden Streitfall ging es im Kern um die Voraussetzungen des BMF-Schreibens für einen zu begünstigenden Sanierungsgewinn. Die Kläger hatten beim zuständigen Finanzamt (FA) einen Teil-Erlass/ Stundung von Steuern auf einen Sanierungsgewinn beantragt, den das FA aber abgelehnt hatte, weil seiner Ansicht nach die Voraussetzungen für einen Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen entsprechend des BMF-Schreibens nicht vorlagen. Um die Klage abweisen zu können, hätte das Gericht also theoretisch lediglich das Vorliegen der Voraussetzungen eines Billigkeitserlasses negieren, die Frage der Rechtmäßigkeit der Verwaltungspraxis im Übrigen aber gar nicht thematisieren müssen. Es muss dem FG München in diesem Fall folglich um mehr gegangen sein als die bloße Entscheidung über den anhängigen Streitfall. M.E. wollte das FG München mit seinem Urteil mittelfristig eine Grundsatzentscheidung einer höheren Instanz oder gar des Gesetzgebers selbst regelrecht provozieren. Denn dem Gericht wird sicherlich bewusst gewesen sein, welche Wellen seine Entscheidung in Schrifttum und Praxis schlagen würde, die das BMF-Schreiben überwiegend als begrüßenswerten Schritt in die richtige Richtung gesehen haben. Die mutmaßlich anvisierte Grundsatzentscheidung einer höheren Instanz jedenfalls ist mittlerweile gewiss, denn seit Mai 2008 ist beim BFH das entsprechende Revisionsverfahren anhängig¹⁶⁵. Faktisch führt das Urteil des FG München für Betroffene zu einem Schwebezustand, in dem die Sanierung eines Unternehmens sicherlich nicht leichter wird¹⁶⁶, auch wenn das BMF-Schreiben bis zum Urteil im Revisionsverfahren grundsätzlich weiterhin Gültigkeit besitzt. Interessant ist in diesem Zusammenhang außerdem ein Urteil des FG Köln, in dem diametral anders entschieden wurde¹⁶⁷. Danach kommt ein Steuererlass von Sanierungsgewinnen aus Billigkeitsgründen (§ 227 AO) immer dann in Betracht, wenn und soweit trotz eines unbegrenzten Verlustvortrags ein steuerpflichtiger Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn verbleibt¹⁶⁸. Auch gegen dieses Urteil ist beim BFH eine Revision anhängig¹⁶⁹, allerdings bei einem anderen Senat als zu obigem Urteil des FG München.

C. Sanierungsgewinne als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit

Im vorstehenden Kapitel wurde die Entstehung und Bilanzierung von Sanierungsgewinnen (siehe Gliederungspunkt B.I.) sowie insbesondere die Entwicklung ihrer steuerlichen Behandlung (siehe

¹⁶² Vgl. Kanzler, FR 2008, 1114, 1117; Gondert/ Büttner, DStR 2008, 1676, 1678

¹⁶³ Vgl. Düll/ Führmann/ Eberhard, DStR 2003, 862; Geist, BB 2008, 2658, 2660

¹⁶⁴ Kanzler, FR 2008, 1114, 1116

¹⁶⁵ Unter dem Az. VIII R 2/ 08

¹⁶⁶ Vgl. Bauschatz, GmbHR 2008, 1204, 1208

¹⁶⁷ FG Köln, Urt. v. 24.04.2008 – 6 K 2488/ 06, BB 2008, 2666-2672

¹⁶⁸ Insoweit spricht sich das FG Köln sowohl gegen Voraussetzungen des BMF-Schreibens für einen begünstigten Sanierungsgewinn als auch gegen dessen unternehmensbezogene Sichtweise aus; vgl. dazu Wagner, BB 2008, 2671 sowie 2672

¹⁶⁹ Unter dem Az. X R 34/ 08

Gliederungspunkt B.II.) eingehend erörtert. Das nun folgende Kapitel C. soll – unabhängig von den unter B.II. beschriebenen Entwicklungen – theoretisch diskutieren, wie Sanierungsgewinne aus dem Blickwinkel des anerkannten Fundamentalprinzips der steuerlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich zu behandeln sind. Zunächst soll dazu das Leistungsfähigkeitsprinzip in allgemeiner Form beschrieben und sodann auf den Tatbestand „Sanierungsgewinn“ übertragen werden. Dabei wird insbesondere auch auf den in der wissenschaftlichen Diskussion/ Literatur vorherrschenden Meinungsdipol zur „richtigen“, weil gleichheitsgerechten steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen einzugehen sein. Letztlich soll unter Würdigung und Abwägung zwischen beiden Positionen eine eigene Einschätzung zu Für und Wider der Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit erfolgen.

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gleichheitsgerechter Besteuerung

Der moderne Staat des Grundgesetzes ist ein Steuerstaat¹⁷⁰. Auch wenn die Finanzverfassung des Grundgesetzes keinen abschließenden Kanon von Abgabetypen beinhaltet und nicht-steuerliche Abgaben grundsätzlich nicht ausschließt¹⁷¹, so generiert der Staat die finanziellen Mittel zur Wahrnehmung seiner Aufgaben doch vor allem durch die Erhebung von Steuern. Er nimmt dadurch Anteil am wirtschaftlichen Erfolg des einzelnen, braucht selbst nicht wirtschaftend am Markt tätig zu werden und kann somit die Eigentumsfreiheit seiner Staatsbürger garantieren¹⁷². Zu den fundamentalen Fragestellungen bei der Beschaffung von Staatseinnahmen durch Steuern gehört insbesondere die Verteilung der Steuerlasten auf die einzelnen Staatsbürger¹⁷³. Unbestritten ist nach heutigem Verständnis, dass sich diese Lastenverteilung grundsätzlich an bestimmten Gerechtigkeitsstandards orientieren muss, da ansonsten der Willkür Tür und Tor geöffnet wären; die Antwort auf die Frage nach der Aufteilung von Steuerlasten muss i.d.S. gerechtfertigt werden können¹⁷⁴. In der historischen Diskussion um diese „gerechte“ steuerliche Lastenverteilung haben in erster Linie drei Verteilungsprinzipien eine Rolle gespielt, es sind dies das *Kopfsteuerprinzip*, das *Äquivalenzprinzip* sowie das *Leistungsfähigkeitsprinzip*.

Das sog. *Kopfsteuerprinzip* teilt die *Besteuerungslasten egalitär auf alle Steuerpflichtigen* auf, völlig unabhängig von deren persönlicher, individueller Situation bzw. ohne Rücksicht auf die Höhe ihres Einkommens oder Vermögens. Ein gängiges äußeres Anknüpfungsmerkmal eines solchen Besteuerungsprinzips ist etwa das Wahlrecht. Ein seltenes Beispiel jüngerer Vergangenheit für eine derartige Kopfsteuer war die britische *Gemeindekopfsteuer*¹⁷⁵. Diese wurde im Zuge der Gemeindefinanzreform 1989/ 90 unter Premier Thatcher eingeführt und belastete jedes volljährige Mitglied einer Gemeinde – Millionär wie Sozialhilfeempfänger – mit einer gleich hohen Steuer. Die heftigen Dauerproteste gegen diese Steuer führten letztlich jedoch zu ihrer Abschaffung. Diese rüde

¹⁷⁰ Vgl. BVerfG v. 08.06.1988 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, 2 BvL 9/85, 3/86, BVerfGE 78, 249, 266 f.; so auch Birk, StuW 1989, 212; Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts 2003, § 30 Rz. 51

¹⁷¹ Vgl. Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts 2003, § 30 Rz. 70

¹⁷² Vgl. Birk, StuW 1989, 212

¹⁷³ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 540

¹⁷⁴ Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 471

¹⁷⁵ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 86

Form der Besteuerung ohne Berücksichtigung eines Existenzminimums verletzt bereits Minimalanforderungen sozialer Steuergerechtigkeit¹⁷⁶ und ist daher in den Steuersystemen der meisten Industrieländer heutzutage nicht mehr zu finden¹⁷⁷.

Das *Äquivalenzprinzip* (benefit-principle) interpretiert die Steuerzahlungen der Bürger als Gegenleistung (Äquivalent) für die für von ihnen in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen. Idealtypisch sollen sich also die Minderung des Bedürfnisbefriedigungspotentials des steuerzahlenden Bürgers und der gestiftete Nutzen der öffentlichen Leistungen genau entsprechen¹⁷⁸. Letztlich versucht diese Steuerverteilungsregel einen marktwirtschaftlichen Preismechanismus auf den Bereich der öffentlichen Güter zu übertragen¹⁷⁹. Als Verteilungsregel ist das Äquivalenzprinzip jedoch – zumindest für allgemeine Personensteuern – kaum praktikabel, denn bezüglich der öffentlichen Güter als Anknüpfungspunkt der Besteuerung besteht ein unlösbares Bewertungs- und Zurechnungsproblem. Die öffentlichen Güter müssten in irgendeiner Weise nutzen- oder wertmäßig quantifiziert werden, was ohne einen Markt nur schwer möglich ist. Außerdem können diese Güter bzw. ihre Inanspruchnahme dem einzelnen Steuerzahler nur schwerlich exakt zugerechnet werden. Zudem widerspricht das Äquivalenzprinzip dem Sozialstaatsgedanken, der im Grundgesetz (Art. 20 I GG) verankert ist¹⁸⁰. Gerade diejenigen, die aufgrund ihres geringen Einkommens am meisten sozialstaatliche Unterstützungsleistungen in Anspruch nehmen müssen, müssten im Gegenzug die überwiegende Steuerlast tragen. Dies käme im Ergebnis einer zum Einkommen umgekehrt proportionalen Besteuerung gleich und wäre mit dem Sozialstaatsprinzip nicht zu vereinbaren. Darüber hinaus spricht auch der Steuerbegriff des § 3 I AO gegen das Äquivalenzprinzip als Verteilungsmaßstab. Denn danach sind Steuern eben kein Äquivalent für eine besondere staatliche Leistung; darin liegt das entscheidende Abgrenzungsmerkmal gegenüber den sogenannten Kausalabgaben wie Gebühren und Beiträgen¹⁸¹.

Aufgrund dieser systematischen Schwachstellen hat sich gegenüber dem Äquivalenzprinzip bereits recht früh das sogenannte *Leistungsfähigkeitsprinzip* (ability-to-pay-principle) durchgesetzt. Dessen ganz grundlegende Aussage ist zunächst, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu verteilen sind. Diese Leistungsfähigkeit ist direkt abhängig von der Einkommenserzielung des Steuerpflichtigen, weil er die Steuerzahlungen nur über sein Einkommen bestreiten kann. Folglich richtet das Leistungsfähigkeitsprinzip die Steuerlast an der Höhe des Einkommens aus¹⁸². Bereits diese grundlegende Systematik verdeutlicht die Vorteile des Leistungsfähigkeitsprinzips gegenüber den beiden anderen oben dargestellten Verteilungsmaßstäben. Gemäß Kopfsteuer- bzw. Äquivalenzprinzip müssten konsequenterweise auch und gerade diejenigen Steuern zahlen, die dazu gar nicht in der Lage wären¹⁸³. Im steuerrechtlichen Schrifttum wird das Leistungsfähigkeitsprinzip von der h.M. daher als weltweit anerkanntes und akzeptiertes

¹⁷⁶ Ebenda

¹⁷⁷ Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 475

¹⁷⁸ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 29

¹⁷⁹ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 540

¹⁸⁰ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 31 f.

¹⁸¹ Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 476; nichtsdestotrotz wird das Äquivalenzprinzip partiell dennoch als Rechtfertigungsgrund für Steuern angeführt, die einen Sondernutzen oder Sonderschaden abgelten sollen.

¹⁸² Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 478

¹⁸³ Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 479

Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung bezeichnet¹⁸⁴. So ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in vielen Staaten verfassungsrechtlich ausdrücklich kodifiziert, wie etwa in den Verfassungen Italiens, Spaniens oder Brasiliens. Auch in der Weimarer Reichsverfassung von 1919 als Vorgänger des heutigen Grundgesetzes hieß es in Art. 134 sinngemäß, alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten bei¹⁸⁵. Das Grundgesetz selbst enthält allerdings expressis verbis keine Bestimmung darüber, nach welchem Grundsatz die Staatsbürger an den öffentlichen Lasten zu beteiligen sind. Vielmehr leitet das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 I GG ab¹⁸⁶. Das Gericht konkretisiert diese Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit für den Bereich des Steuerrechts nach st. Rspr. so, dass als Ausdruck der Steuergerechtigkeit eine unterschiedliche Steuerbelastung je nach individueller Leistungsfähigkeit zu erfolgen hat.

Dennoch steht ein Teil der Literatur dem Leistungsfähigkeitsprinzip kritisch gegenüber¹⁸⁷. Die „Skeptiker“ halten insbesondere seine Aussagekraft für gering und weisen darauf hin, dass der Begriff der Leistungsfähigkeit zu vieldeutig ist, um als anwendbarer Gerechtigkeits-/ Verteilungsmaßstab dienen zu können¹⁸⁸. Die Befürworter räumen diese Unbestimmtheit zwar ein¹⁸⁹, sehen in der Kritik daran aber nur ein Verkennen von Charakter und Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips¹⁹⁰. Als Primärgrundsatz des Steuerrechts sei ein hoher Grad von Allgemeinheit zwangsläufig. Gleichwohl sei das Leistungsfähigkeitsprinzip dennoch nicht unbestimmbar. Vielmehr liege es in der Natur der Sache, dass es durch Subprinzipien, die es bis hin zur einzelnen Steuerfolge verwirklichen oder auch zurücknehmen, konkretisiert werden müsse¹⁹¹.

Diese Konkretisierung des abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzips muss dabei aus zweierlei Perspektiven erfolgen. Zunächst ist in persönlicher Hinsicht zu klären, wer überhaupt sogenanntes *Zuordnungssubjekt* steuerlicher Leistungsfähigkeit sein kann. Fraglich ist, ob sowohl natürliche als auch juristische Personen die Eigenschaft der Leistungsfähigkeit inne haben können. Leitet man die Steuergerechtigkeit und das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art. 3 I GG) ab – wie es das BVerfG in st. Rspr. tut – so muss jedenfalls eine natürliche Person als Staatsbürger Zuordnungssubjekt der Leistungsfähigkeit sein¹⁹². Das Grundgesetz weitet den Anwendungsbereich des Gleichheitssatz aus Art. 3 I GG zusätzlich aber auch auf juristische Personen aus. Gemäß Art. 19 III GG gelten die Grundrechte auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind¹⁹³. Zu dieser Einschränkung der Anwendbarkeit hinsichtlich des Wesens von Grundrechten hat das BVerfG klargestellt, dass die Erstreckung eines Grundrechts auf juristische Personen als bloße Zweckgebilde dort ausscheiden müsse, wo der

¹⁸⁴ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 83; Tipke, StuW 2007, 201, 205; auch Hey, StuW 2005, 317, 318 erblickt Einigkeit über die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Fundamentalprinzip der Besteuerung, auch wenn es durch die reale Steuerpolitik oft zu Durchbrechungen komme.

¹⁸⁵ Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 489

¹⁸⁶ Vgl. nur BVerfG v. 17.01.1957 I BvL 4/ 54, BVerfGE 6, 55

¹⁸⁷ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 541

¹⁸⁸ Vgl. Drüen in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 3 AO, Rz. 50 m.w.N.

¹⁸⁹ Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung 2000, S. 493

¹⁹⁰ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 83

¹⁹¹ Ebenda

¹⁹² Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 90

¹⁹³ Zu Sinn und Zweck der Vorschrift vgl. Enders in Epping/ Hillgruber, GG-Kommentar, Art. 19 Rn. 34

Grundrechtsschutz an Eigenschaften o.ä. anknüpfe, die nur natürlichen Personen wesenseigen seien¹⁹⁴. Die tatbestandliche Voraussetzung der wesensmäßigen Anwendbarkeit schließt demnach zwar die juristischen Personen von einer Berufung auf all diejenigen Grundrechte aus, die die natürlichen oder auch die moralisch-sittlichen Bedingungen oder Ausprägungen freier und gleicher Entfaltung des Menschen schützen¹⁹⁵, hat aber für das hier relevante Grundrecht der Gleichheit und die Zuordnung der Eigenschaft steuerlicher Leistungsfähigkeit keine Bedeutung. Darüber hinaus fordert der Gleichheitssatz nach Ansicht von Lang eine Aufteilung der Steuerlast auf alle Wirtschaftssubjekte einschließlich der nicht (BGB-)rechtfähigen Steuersubjekte, sodass der Kreis von Zuordnungssubjekten steuerlicher Leistungsfähigkeit über den der Grundrechtsträger hinausgehe¹⁹⁶.

Weiterhin muss das Leistungsfähigkeitsprinzip zweitens in sachlicher Hinsicht dahingehend konkretisiert werden, wie die Leistungsfähigkeit überhaupt quantifiziert werden kann, wie sie also *zu bemessen* ist. Konkret stellt sich dabei die Frage, welchen wirtschaftlichen Strom- und/ oder Bestandsgrößen die Eigenschaft der Leistungsfähigkeit zugeordnet werden kann und diese in soweit als Indikatoren dienen können. Erst wenn die maßgebenden Indikatoren bestimmt sind, kann die wirtschaftliche Lage von Zensiten verglichen und den Gerechtigkeitserfordernissen Rechnung getragen werden¹⁹⁷. Grundsätzlich wird zwischen drei möglichen Indikatoren differenziert, einerseits den dynamischen Stromgrößen des *Einkommens* und des *Konsums* sowie andererseits der statischen Bestandsgröße des *Vermögens*¹⁹⁸. Letztendlich führt jedwede Steuer zu einer Belastung jedes dieser Indikatoren¹⁹⁹. Denn eine Besteuerung des Einkommens als Input-Stromgröße zur Bildung von Vermögen beeinflusst gleichzeitig in logischer Folge auch die Indikatoren Vermögen und Konsum: steuerliche Schmälerung des Einkommens bedeutet geringeren Vermögenszuwachs bedeutet weniger Konsummöglichkeiten. Steuern auf den Konsum als Einkommensverwendung beeinflussen ferner im Nachhinein auch das Einkommen selbst. Schließlich muss jede Steuerzahlung aus dem Vermögen als gespeichertem Einkommen entrichtet werden. Diese Feststellung – jede Steuer belastet grundsätzlich sowohl Einkommen als auch Vermögen und Konsum – lässt allerdings nicht die Schlussfolgerung zu, dass auch zwischen den jeweiligen konkreten Steuerwirkungen ein Gleichklang besteht. Im Gegenteil führt die Auswahl des Leistungsfähigkeitsindikators zu ganz unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen bzw. -wirkungen: eine Besteuerung des Einkommens bzw. der Vermögensbildung vor Verwendung des Vermögens führt zu einem höheren Maß an Umverteilung, während eine Besteuerung des Konsums tendenziell eher die Bildung privaten Vermögens und Wohlstands begünstigt²⁰⁰. Der erste Ansatz wird dabei als *kapitalorientierte Besteuerung* (Steuern auf den Vermögensbestand und den Hinzuerwerb), letzterer als *konsumorientierte Besteuerung* (Steuern auf die Einkommens- und Vermögensverwendung) bezeichnet.

¹⁹⁴ Vgl. BVerfG v. 09.10.2002 1 BvR 1611/96, 1 BvR 805/98, BVerfGE 106, 28, 42

¹⁹⁵ Vgl. Enders in Epping/ Hillgruber, GG-Kommentar, Art. 19 Rn. 39 f.

¹⁹⁶ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 90

¹⁹⁷ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 540

¹⁹⁸ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 95; zur historischen Diskussion bezüglich eines adäquaten Indikators bzw. eines geeigneten Steuerguts siehe dort Rz. 92 ff.

¹⁹⁹ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 96

²⁰⁰ Daran wird deutlich, welch großen Einfluss der Zeitpunkt des Steuerzugriffs entfaltet; vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz.

Im heutigen Steuersystem der Bundesrepublik existieren als Steuern auf den Vermögensbestand nur noch die Vermögen- sowie die Grundsteuer, wobei erstere nach dem Vermögensteuerbeschluss von 1995 nicht mehr erhoben werden darf²⁰¹. Nichtsdestotrotz hält der Vermögensteuerbeschluss grundsätzlich an der sog. Fundustheorie als Rechtfertigung fest²⁰²; diese Rechtfertigung wird in der einschlägigen Literatur jedoch überwiegend negiert²⁰³. Lang wendet i.d.S. ein, der Soll-Ertragsgedanke der Fundustheorie verkenne, dass Vermögen nicht zwangsläufig in Erträgen münde²⁰⁴. Außerdem erweise sich vor allem die Bewertung des Vermögens als stetige Ursache von Ungleichbehandlungen²⁰⁵. Insgesamt erachtet Lang das Vermögen als nicht sachgerechten Indikator zur Konkretisierung der steuerlichen Leistungsfähigkeit²⁰⁶. Auch die Grundsteuer wird unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit als kritisch gesehen²⁰⁷. Dennoch oder besser gerade deswegen kann der nicht sachgerechte Indikator Vermögen eine wichtige Rolle spielen bei der zu erörternden Frage, ob Sanierungsgewinne die steuerliche Leistungsfähigkeit tangieren. Bei fehlender Liquidität – was für eine Sanierungssituation nicht unüblich ist – kann eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen als reine Buchgewinne dazu führen, dass das Schuldnerunternehmen in seiner Substanz besteuert wird; der Bereich des Leistungsfähigkeitsindikators *Vermögen* wäre also hier u.U. eröffnet und obige Ausführungen zu seiner Tauglichkeit wären zu berücksichtigen.

Im Bereich der Steuern auf die Einkommens- und Vermögensverwendung ist zwischen der Steuerbelastung des Konsums einerseits und einer Konsumorientierung der Steuern auf das Einkommen andererseits zu unterscheiden. *Indirekte Steuern auf den Konsum* belasten zwar eine in der Einkommensverwendung zum Ausdruck gelangende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, ihnen wohnt aber der erhebliche Nachteil inne, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden können²⁰⁸. Dies bedeutet insbesondere, dass die indirekten Steuern das Ideal des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht konsequent umzusetzen vermögen. Die eigentliche *Konsumorientierung der Steuern auf das Einkommen* ist im Grunde als Alternative zur Einkommensteuer gedacht²⁰⁹. Ein klassisches Modell einer derartigen direkten Besteuerung des Konsums ist die sogenannte Konsumausgabensteuer, bei der die Konsumausgaben der Steuerpflichtigen Grundlage der Besteuerung sein sollen, jedoch hat sie keine wirklichen Durchsetzungschancen entfalten können²¹⁰. Nach wie vor ist das *Einkommen* der wichtigste Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit²¹¹, an ihn knüpfen etwa die Einkommen- und Körperschaftsteuer²¹² sowie die Gewerbesteuer an²¹³. Gerade für

²⁰¹ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995 2 BvL 37/ 91, BVerfGE 93, 121, 140

²⁰² Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 100

²⁰³ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 79 m.w.N.

²⁰⁴ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 101

²⁰⁵ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 104; zu weiteren Einwendungen siehe dort Rz. 102 f.

²⁰⁶ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 106; a.A. insbesondere Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 79, der als Befürworter der Fundustheorie mit dem Besitz von Vermögen eine besondere Leistungsfähigkeit verknüpft sieht.

²⁰⁷ Vgl. nur Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 81

²⁰⁸ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 111

²⁰⁹ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 82 f.

²¹⁰ Ebenda; gleichwohl ist das Einkommensteuerrecht durchaus konsumorientiert geprägt, da die Bemessungsgrundlage zweistufig aufgebaut ist und einen für die Steuerzahlung indisponiblen Teil des Einkommens (als indisponible Einkommensverwendung = Konsum) berücksichtigt (siehe dazu unten Konkretisierungen des Indikators Einkommen).

²¹¹ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 540

²¹² Zusätzlich sind hier auch die Annexsteuern des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer zu nennen.

²¹³ Der Vollständigkeit halber ist hier auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuführen. Sie bezieht sich allerdings auf einen Hinzuerwerb, der nicht am Markt erwirtschaftet wird.

die in dieser Ausarbeitung relevante Fragestellung der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen ist er daher zwangsläufig der maßgebende Indikator. Allerdings muss auch das Einkommen als Zweckbegriff zunächst weiter konkretisiert werden, um als Leistungsfähigkeitsmaßstab dienen zu können. Dabei geht es vor allem um die Frage, was alles vom steuerbaren Einkommen umfasst wird. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Konkretisierung durch das sogenannte *Nettoprinzip*. Es besagt, dass Leistungsfähigkeit erst dann entsteht, wenn der Steuerpflichtige sowohl seine Einkommensquelle als auch seine persönliche Existenz gesichert hat. Aus objektiver Perspektive sind also bei der Ermittlung der Einkünfte die Aufwendungen zu berücksichtigen und von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, die zur Sicherung der Einkommensquelle erforderlich sind (*objektives Nettoprinzip*)²¹⁴. Im Rahmen der Gewinneinkunftsarten werden diese erwerbssichernden Aufwendungen als Betriebsausgaben bezeichnet, im Rahmen der Überschusseinkünfte heißen sie Werbungskosten²¹⁵. Darüber hinaus muss der staatliche Steuerzugriff auf das Einkommen der Bürger aber auch berücksichtigen, inwieweit das Einkommen für die Steuerzahlung überhaupt verfügbar ist. Die Steuerrechtswissenschaft hat hier die Lehre vom indisponiblen Einkommen entwickelt, wonach einerseits ein steuerfreies Existenzminimum sowie andererseits auch Unterhaltsverpflichtungen zu berücksichtigen sind (*subjektives Nettoprinzip*)²¹⁶. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird über das soeben Gesagte hinaus auch durch weitere Verfassungsinhalte konkretisiert. Erstens ist dabei das Gebot der Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums zu nennen, das das BVerfG insbesondere aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 I GG ableitet²¹⁷. Zweitens wird der Steuereingriff des Staates in den wirtschaftlichen Erfolg des Einzelnen auch durch die Eigentumsgarantie des Art. 14 I GG limitiert. Dies führt nach der st. Rspr. des BVerfG dazu, dass Vermögensverhältnisse durch Steuerzahlungen nicht so grundlegend beeinflusst werden dürfen, dass die Zahlungen eine erdrosselnde Wirkung haben²¹⁸.

II. Sanierungsgewinne als Leistungsfähigkeitsindikator

Im vorstehenden Gliederungspunkt wurde die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung grundlegend und in allgemeiner Form erläutert. Die nachfolgenden Ausführungen sollen diese Erkenntnisse nun auf den konkreten Tatbestand von Sanierungsgewinnen übertragen. Sanierungsgewinne entstehen dann, wenn Gläubiger eines notleidenden Unternehmens zu dessen finanzieller Sanierung auf Forderungen verzichten. Der Wegfall der Verbindlichkeit beim zu sanierenden Schuldnerunternehmen führt handelsbilanziell zu einem außerordentlichen Ertrag, der sich über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch in der Steuerbilanz niederschlägt. Diese Buchgewinne sind im materiellen Steuerrecht seit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997* grundsätzlich steuerpflichtig. Dennoch ist die Problematik der Sanierungsgewinne und ihrer (anzustrebenden)

²¹⁴ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 189

²¹⁵ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 615

²¹⁶ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2005, § 4 Rz. 113

²¹⁷ Vgl. etwa BVerfG v. 29.05.1990 1 BvL 20, 26, 184, BVerfGE 82, 60

²¹⁸ Vgl. etwa BVerfG v. 31.05.1988 1 BvL 22/ 85, BVerfGE 78, 232, 243

gleichheitsgerechten steuerlichen Behandlung seither immer wieder in der steuerrechtlichen Literatur thematisiert worden. Es haben sich insbesondere zwei konträre Meinungspositionen dazu etabliert, ob und inwieweit Sanierungsgewinne bei der Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind. Dieser Meinungsdiol ist Kern der nachstehenden Darstellung. Letztendlich soll unter Würdigung und Analyse beider Standpunkte abschließend eine eigene Einschätzung zur gleichheitsgerechten Behandlung von Sanierungsgewinnen erfolgen.

1. Für Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit

Tenor dieses ersten Meinungsstandpunkts ist, dass ein Sanierungsgewinn sich grundsätzlich als Indikator für die (steuerliche) Leistungsfähigkeit eines Wirtschaftssubjekts eignet. Seine Befürworter bedienen sich dabei verschiedener Argumentationsstränge, die sich zwar en detail unterscheiden, sich inhaltlich aber nicht immer vollständig voneinander abgrenzen lassen.

Einen ersten wichtigen Beitrag liefert hier *Kroschel*. In seinen *Rechtskritischen Anmerkungen zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen* setzt er sich insbesondere mit der Frage auseinander, inwiefern die bisherigen Modelle zur Behandlung von Sanierungsgewinnen mit dem Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar waren bzw. sind²¹⁹. Zunächst widerspricht er der These zur Rechtfertigung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, wonach der Erlass einer wertlosen Verbindlichkeit lediglich eine formelle Vermögensmehrung sei, da ein Schuldner durch den Erlass wertloser Schulden gar nicht bereichert werden könne. Er hält diese Argumentation für nicht überzeugend. Auch wenn der erlassende Gläubiger aufgrund der u.U. wertlosen Forderung nichts von seinem Vermögen verliere, so sei der Forderungsverzicht für den Schuldner dennoch keinesfalls ohne Wert, denn der Verzicht bereichere ihn insofern, als dass erst dadurch die Sanierung und eine Fortführung seines Unternehmens ermöglicht werde²²⁰. Darüber hinaus ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nach Meinung *Kroschels* auch dazu geeignet, die Argumentation zu entkräften, eine Sanierungsgewinnbesteuerung führe zu einem Verzicht von Gläubigern auf Schuldverhältnisse in grundsätzlich sinnvollen Sanierungssituationen. Regelmäßig resultiere aus der Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen nicht gleichzeitig eine Steuerzahllast im Jahr des Forderungsverzichts. Wahrscheinlicher sei das Bestehen von Verlustvorträgen als Ursache der wirtschaftlichen Schieflage des Schuldnerunternehmens. Diese Verlustvorträge seien im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips zwingend mit Sanierungsgewinnen zu verrechnen²²¹, da ansonsten die Fortführung der Verlustvorträge und die steuerliche Nichtberücksichtigung von Sanierungsgewinnen zu einer Doppelbegünstigung führe²²². Aber auch die Steuerbefreiung eines überschießenden Sanierungsgewinns nach Berücksichtigung abzugsfähiger Verluste führt nach Ansicht *Kroschels* nicht zu sachgerechten Ergebnissen, da dies letztlich einem Steuererlass gleich komme und dem Grundsatz der Einmalbesteuerung von Gewinnen als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsgedankens widerspreche²²³.

²¹⁹ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383-1388

²²⁰ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1385; gl.A. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG, Rz. 3

²²¹ So dass im Ergebnis keine Steuerzahllast entsteht.

²²² Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1386

²²³ Ebenda

Zur Verdeutlichung rekurriert er auf Insolvenzfälle aufgrund zu hoher Privatentnahmen des Steuerpflichtigen ohne vorangehende Verluste. In solchen Fällen, in denen der Steuerpflichtige faktisch über seine Verhältnisse lebe, finanziere er seine Privatentnahmen sozusagen aus den steuerfreien Sanierungsgewinnen und werde durch ein Steuerprivileg ungerechtfertigt gegenüber übrigen Steuerpflichtigen bessergestellt. Mit Verweis auf diese Argumentation spricht er sich auch gegen einen Erlass von Steuern auf einen überschießenden Sanierungsgewinn im Billigkeitswege aus²²⁴.

Auf den soeben erwähnten steuersystematischen Zusammenhang zwischen Sanierungsgewinnen und vormals erlittenen Verlusten beruft sich u.a. ebenfalls *Groh*, wenn er für die Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips plädiert²²⁵. Er fundiert seine Argumentation insbesondere mit der historischen Rechtsprechung des RFH und den Anfängen der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen. Diese war erstmals 1927 durch ein Urteil des VI. Senats des RFH ausgerufen worden für das Regime eines Einkommensteuerrechts, das (noch) keine Verlustvorträge kannte²²⁶. *Groh* mutmaßt, dass diese Entscheidung und die Konstruktion zur Urteilsbegründung²²⁷ allein diesem Umstand der fehlenden Vortragsfähigkeit von Verlusten geschuldet gewesen sei²²⁸. Zumindest deutet er in dieser Weise, dass dasselbe Gericht zu späteren Zeitpunkten eine Verrechnung von Sanierungsgewinnen mit bestehenden Verlustvorträgen verlangte, soweit das geltende Einkommensteuerrecht diese Verlustvorträge ermöglichte²²⁹. Seiner Ansicht nach führe die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – ihre Nichtberücksichtigung bei der Bestimmung der Leistungsfähigkeit – zu einer Doppelbegünstigung des Steuerpflichtigen. Die Unternehmensverluste als Auslöser der späteren Sanierungsgewinne verminderten die Steuerbelastung. Eine Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne verdopple diesen Effekt, indem die mit den vormaligen Verlusten korrelierenden Sanierungsgewinne unberücksichtigt blieben²³⁰. Die Problematik, dass die grundsätzliche Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen eine Sanierung bereits im Keim ersticken könne, da Gläubiger bei dieser Rechtslage einem Schulderrass gar nicht zustimmen, sieht *Groh* nicht. Er geht vielmehr davon aus, dass eine Sanierung ohne vorgängige Verluste gar nicht erforderlich werde, mithin durch einen Schulderrass in aller Regel keine Steuerforderung des Fiskus entstehen könne²³¹. Im Ergebnis werden mit dieser Sichtweise die Thesen der sogenannten *Bareis-Kommission* fortgeschrieben²³². Speziell zur Thematik der Sanierungsgewinne stellte sie fest, dass die Steuerbefreiung solcher Gewinne in einem System eines zeitlich unbegrenzten Verlustausgleichs einen Fremdkörper darstelle. Die Besteuerung der Sanierungsgewinne sei gerechtfertigt, weil sie im direkten Zusammenhang mit zuvor erlittenen Verlusten, also vormaligen Minderungen der Leistungsfähigkeit stünden²³³. Dennoch führt sie auch aus, dass im Einzelfall Billigkeitsmaßnahmen gerechtfertigt sein können. Gemeint sind damit wohl

²²⁴ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1387

²²⁵ Vgl. *Groh*, DB 1996, 1890-1892; ähnlich: Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer (sog. Bareis-Kommission), S. 8-12; Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841-1847

²²⁶ Vgl. RFH v. 30.06.1927 VI A 297/ 27, RFHE 21, 263

²²⁷ Vgl. dazu Gliederungspunkt B.II.1.

²²⁸ Vgl. *Groh*, DB 1996, S. 1890

²²⁹ RFH v. 21.10.1931 VI A 968/ 31, RStBl. 1932, 160; RFH v. 13.09.1939 VI 474/ 39, StuW 1939 Nr. 536

²³⁰ Vgl. *Groh*, DB 1996, 1890, 1892

²³¹ Vgl. *Groh*, DB 1996, 1890, 1891 f.

²³² Siehe dazu auch Gliederungspunkt B.II.2.

²³³ Vgl. Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, S. 11

mutmaßlich die Fälle, in denen die zuvor erlittenen Verluste nicht ausreichen, um die Sanierungsgewinne zu neutralisieren und eine Steuerzahllast entstehen würde.

Bisweilen knüpfen einige Autoren zur Rechtfertigung der Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen auch an einen weiteren Zusammenhang zwischen Verlusten und Sanierungsgewinnen an. Sie bemühen allerdings anders als soeben dargestellte Argumentationsstränge die logische Verbindung zwischen dem außerordentlichen Verlust seitens des erlassenden Gläubigers und dem außerordentlichen Ertrag beim begünstigten Schuldner. I.d.S. soll die Besteuerung von Sanierungsgewinnen beim Schuldner die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage als Maßgröße der Leistungsfähigkeit²³⁴ beim Gläubiger infolge seiner Abschreibung der Forderung kompensieren²³⁵. Gleichzeitig wird dieser Zusammenhang auch genutzt, um das Argument zu entkräften, die Besteuerung von Sanierungsgewinnen führe im Endeffekt dazu, dass die Gläubiger mit ihrem Schuldner die Steuerlast für das zu sanierende Unternehmen tragen würden²³⁶.

Darüber hinaus finden sich in der steuerrechtlichen Literatur vereinzelt Ansätze, die die Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen unmittelbar aus dem Gleichheitssatz abzuleiten versuchen. So argumentiert etwa *Trompeter*, die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen bevorteile notleidende Unternehmen gegenüber nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen in gleichheitswidriger Weise²³⁷. Überhaupt entstehe die Diskussion um die Sanierungsgewinnbesteuerung nur durch eine Vermischung wirtschaftspolitischer und steuerlicher Sphären. Zwar erkennt auch er die zwingende Notwendigkeit an, sinnvolle Sanierungen nicht zu behindern, plädiert aber für die Unterstützung von Sanierungsbestrebungen außerhalb steuerlicher Maßnahmen²³⁸. Unterschwellig schwingt in dieser Argumentation allerdings auch die Sorge mit, die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen könne missbräuchliche Anreize schaffen, ganz willentlich Sanierungssituationen herbeizuführen, etwa durch die Sammlung von Verbindlichkeiten in einer einzelnen Gesellschaft einer Konzernstruktur, aus deren Erlass im Insolvenzverfahren dann steuerfreie Gewinne generiert werden können²³⁹.

Eine abschließende Einschätzung zu den Ausführungen für Sanierungsgewinne als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit soll am Ende des übergeordneten Gliederungspunkts C.II. erfolgen, sobald auch die Argumente wider Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit untersucht wurden.

2. Wider Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit

Dieser Meinungspol wird in erster Linie von den Autoren vertreten, die sich einerseits damals kritisch zur Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. geäußert haben und die sich zum anderen in der aktuellen Situation der Finanzmarktkrise und steigender realwirtschaftlicher Insolvenzzahlen für eine neuerliche gesetzgeberische Initiative stark machen.

²³⁴ Vgl. Birk, StuW 1989, 212, 215

²³⁵ Vgl. Strüber/ v. Donat, BB 2003, 2036; gl.A. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1387

²³⁶ So argumentieren etwa Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330, 333; dazu ablehnend Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1843; Kroschel, DStR 1999, 1383, 1387

²³⁷ Vgl. Trompeter, BB 2000, 433 f., 438; wohl i.Erg. gl.A. Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1846

²³⁸ Vgl. Trompeter, BB 2000, 433

²³⁹ Vgl. Trompeter, BB 2000, 433; diese Sichtweise basiert v.a. auf der Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung, die in erster Linie einen finanzwissenschaftlichen Maßstab darstellt.

Hinsichtlich der kritischen Auseinandersetzung mit der Streichung der kodifizierten Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen hat sich insbesondere ein Beitrag von *Winnefeld* hervorgetan²⁴⁰. Seine Kritik stützt sich neben pragmatischen Ansätzen auf die steuerrechtlichen Prinzipien, die bis 1997 als Basis für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gedient hatten, und rekurriert dabei in erster Linie auf das Leistungsfähigkeitsprinzip als das von Rechtsprechung und Gesetzgeber gleichermaßen anerkannte Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit²⁴¹. Seiner Ansicht nach folge aus der sog. Markteinkommenstheorie, dass Sanierungsgewinne keine adäquaten Indikatoren für die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens seien. Denn Sanierungsgewinne seien eben nicht mit Gewinnen gleichzusetzen, die durch Umsatzakte am Markt erwirtschaftet werden. Vielmehr werde durch die Entstehung von Sanierungsgewinnen erst dazu beigetragen, diese Leistungsfähigkeit wieder herzustellen; der Steuerzugriff führe daher zu einem Eingriff in die finanzielle Substanz des Unternehmens, der mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu rechtfertigen sei²⁴² und der außerdem eine wirtschaftliche Erholung und Gesundung des notleidenden Unternehmens unnötig erschwere²⁴³. Diese Argumentation ist grundsätzlich mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen bzw. zum § 3 Nr. 66 EStG a.F. identisch. Das Gericht sah die Zweckbestimmung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen darin, „dass ein nicht mehr leistungsfähiger Schuldner nicht aufgrund von Maßnahmen zur Einkommensteuer herangezogen wird, die dazu dienen, seine Leistungsfähigkeit wieder herzustellen“²⁴⁴. Gleichzeitig erblickt *Winnefeld* in der Sanierungsgewinnbesteuerung weiterhin einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Übermaßgebot als vom BVerfG anerkannte übergeordnete Leitregeln steuerlichen Handelns. Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen wirke „erdrosselnd und konfiskatorisch zugleich“, da sie die Existenzgefährdung des Unternehmens verschärfe, die gerade durch die Sanierungsmaßnahmen entschärft werden solle²⁴⁵. Auch *Gondert/ Büttner* sehen den verfassungsrechtlichen Schutzbereich (Verbot einer Erdrosselungssteuer) tangiert, sofern Sanierungsgewinne ohne wirklichen Vermögenszufluss besteuert und dadurch erfolversprechende Sanierungsbemühungen konterkariert werden. Dies sei letztlich als Substanzbesteuerung zu werten und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in Einklang zu bringen²⁴⁶. Darüber hinaus harmonisiert eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach *Winnefeld* auch nicht mit der Systematik des Einkommensteuerrechts als einfachgesetzliche Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Besteuerungsgrundlage solle gem. §§ 2 f. EStG nicht jeder Vermögenszugang sein, sondern lediglich solche, die über die Erhaltung der Einkommens- bzw. Erwerbsquelle hinausgehen, sodass einerseits dem Steuerpflichtigen seine kontinuierliche Einkommens- und andererseits dem Staat seine dauerhafte Steuerquelle gesichert werden könne²⁴⁷. Im

²⁴⁰ Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208-2212; genau genommen handelt es sich hier nicht um eine direkte Kritik an der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F., sondern vielmehr um eine Kritik an der ausschließlichen Beschränkung des Gesetzgebers auf den Gläubigerverzicht. Gleichzeitig erörtert der Autor allerdings ausführlich die Rechtfertigungsgründe des § 3 Nr. 66 EStG a.F., weshalb sein Beitrag auch als vorgehende Kritik zur Abschaffung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen interpretiert werden kann.

²⁴¹ Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208, 2210

²⁴² Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208, 2210 f.

²⁴³ Hier erfolgt die Argumentation tendenziell bereits aus der Perspektive von Zweckmäßigkeitaspekten.

²⁴⁴ Vgl. BFH v. 14.03.1990 I R 64/ 85, BStBl. II 1990, 810; ebenso BFH v. 26.10.1994 X R 104/ 92, BStBl. II 1995, 297; in jüngerer Vergangenheit siehe v.a. auch FG Köln v. 24.04.2008 6 K 2488/ 06, BB 2008, 2666-2672

²⁴⁵ Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208, 2211

²⁴⁶ Vgl. *Gondert/ Büttner*, DStR 2008, 1676, 1679

²⁴⁷ Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208, 2210

Grunde wird hier die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als Existenzsicherungsfunktion interpretiert und somit das Nettoprinzip als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes als Rechtfertigungsgrund der Steuerfreistellung bemüht.

Auch im Zuge der aktuellen Diskussion um die Folgen der und erforderliche Gegenmaßnahmen zur Finanzmarktkrise sprechen sich viele Beiträge für eine Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen aus. Bezüglich der Rechtfertigung dominieren hier zwar pragmatische Ansätze aus der Perspektive wirtschaftlicher Notwendigkeiten bei der Behandlung von Sanierungsgewinnen, vereinzelt findet sich aber auch der Anknüpfungspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips. Zunächst scheint in der aktuellen steuerrechtlichen Literatur allgemein Einigkeit darüber zu herrschen, dass das zu sanierende Unternehmen durch den Forderungsverzicht aus bilanzieller Sicht einen Gewinn generiert²⁴⁸. Die abweichende Auffassung, wonach mit dem Erlass einer uneinbringlichen Forderung kein Gewinn verbunden und der Forderungsverzicht lediglich als rein formelle Vermögensmehrung zu betrachten sei²⁴⁹, konnte sich nicht dauerhaft etablieren²⁵⁰. Nichtsdestotrotz vermögen die Befürworter der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen in diesem bilanziellen Gewinn keine Steigerung der Leistungsfähigkeit zu erblicken, an die das Einkommensteuerrecht die Steuerpflicht knüpft. Denn dem notleidenden Unternehmen fehle gerade die notwendige Liquidität, um eine mögliche Steuerschuld aus dem Erlass von Forderungen zu begleichen. Dies resultiere daraus, dass es sich bei den Sanierungsgewinnen um reine Buchgewinne handle ohne tatsächliche Betriebsvermögensmehrung, die den betreffenden Unternehmen eben keine liquiden Mittel zufließen ließen. Aus diesem Grund erfolge keine Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit²⁵¹. Ergänzend qualifizieren *Gondert/Büttner* den außerordentlichen Ertrag aus einem Forderungsverzicht auch deshalb als nicht realen Scheingewinn, da ein sanierungsbedürftiges Unternehmen regelmäßig überschuldet und sein Eigenkapital aufgezehrt sei. Der Schuldnerlass solle diese Unterkapitalisierung beseitigen, ein echter Vermögenszufluss finde erst gar nicht statt, weil das Schuldnerunternehmen die fragliche Forderung ohnehin nicht hätte begleichen können²⁵². Im Endeffekt lässt sich diese Argumentation zurückführen auf die obigen Ausführungen zu den übergeordneten Leitregeln steuerlichen Handelns, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Übermaßgebot. Denn ohne die zur Steuerzahlung benötigte Liquidität führt eine Steuerbelastung auf Sanierungsgewinne als reine Buchgewinne im Ergebnis zu einer Besteuerung der finanziellen Substanz. Dies steht einerseits im klaren Widerspruch zu den theoretischen Maßgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips; andererseits dürfte in einer Sanierungssituation oftmals bereits ganz praktisch fraglich sein, ob die Steuerlast überhaupt noch aus der Substanz des Unternehmens zu tragen ist. Diese Rechtfertigungslinie ist aber nur dann stringent, wenn zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Liquidität ein Zusammenhang besteht. Es muss also die Voraussetzung erfüllt sein, dass Leistungsfähigkeit im Sinne von Zahlungsfähigkeit zu verstehen ist. Dieses Begriffsverständnis vertritt etwa *Kirchhof*, der die Belastung der Zahlungsfähigkeit

²⁴⁸ Vgl. nur Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG, Rz. 3

²⁴⁹ Vgl. Weber, DStZ 1994, 129, 129 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht 1993, S. 257

²⁵⁰ Dadurch allein wird aber (noch) nichts darüber ausgesagt, ob bzw. inwieweit das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Steuerpflicht dieser nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften entstehenden Sanierungsgewinne fordert oder einschränkt.

²⁵¹ Vgl. Kroninger/ Korb, BB 2008, 2656, 2658; Geist, BB 2008, 2658, 2659

²⁵² Vgl. Gondert/ Büttner, DStR 2008, 1676, 1679

durch die Steuerzahlungen als wesentlichen Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips ansieht²⁵³. Als steuerliche Lastverteilungsregel muss sich das Leistungsfähigkeitsprinzip an der Zahlungsfähigkeit orientieren²⁵⁴, die steuerliche Leistungsfähigkeit setzt die Liquidität für die Steuerzahlungen voraus²⁵⁵. Diese Argumentation geht aber dann ins Leere, wenn im Zuge der Besteuerung von Sanierungsgewinnen keine Liquidität für Steuerzahlungen benötigt wird. Dies wird dann der Fall sein, sofern die Sanierungsgewinne mit Verlusten verrechnet werden, wie dies beispielsweise *Groh* zur Vermeidung von steuerlichen Doppelbegünstigungen fordert²⁵⁶.

3. Eigene Stellungnahme

Die vorstehenden Ausführungen haben deutlich gemacht, wie sowohl Befürworter als auch Gegner der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen ihren jeweiligen Standpunkt ausgehend vom Fundamentalprinzip der Leistungsfähigkeit zu fundieren suchen. Im Nachfolgenden sollen beide Positionen in einem Gesamtkontext kritisch gewürdigt und gleichzeitig daraus eine eigene Stellungnahme zum Für und Wider der Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit bzw. zur gleichheitsgerechten Behandlung von Sanierungsgewinnen abgeleitet werden.

Zunächst ist festzuhalten, dass ein Forderungsverzicht von Gläubigern²⁵⁷ bilanziell zu einem Gewinn beim sanierungsbedürftigen Unternehmen führt. Abweichende Auffassungen, der Erlass einer wertlosen, weil uneinbringlichen Verbindlichkeit könne den Schuldner gar nicht bereichern und sei daher eine lediglich formelle Vermögensmehrung ohne Gewinnauswirkung, werden von der h.M. in zutreffender Weise abgelehnt²⁵⁸. Hier sei auf die schlüssige Argumentation *Kroschels* verwiesen²⁵⁹, wonach der erlassende Gläubiger zwar einerseits wegen der wertlosen Forderung faktisch nichts von seinem Vermögen einbüßt, der Schuldner durch den Forderungsverzicht aber insoweit sicherlich bereichert wird, als dass erst dadurch die Sanierung und Fortführung seines Unternehmens ermöglicht wird²⁶⁰. Der Erlass einer Forderung muss handelsbilanziell beim Schuldner zu einem außerordentlichen Ertrag führen, denn die Verbindlichkeit in der Bilanz des Schuldners kann nicht bereits vorgreifend zum Erlass etwa mit Rücksicht auf ein abnehmendes Vermögen reduziert werden²⁶¹. Letztlich läuft die Rechtfertigung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen über deren Qualifikation als lediglich formelle Vermögensmehrung ohne bilanzielle Gewinnauswirkung also ins Leere. Diese Feststellung allein gibt aber m.E. noch keinen Aufschluss darüber, ob und inwiefern das Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine Steuerpflicht dieser aus allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften resultierenden Sanierungsgewinne erforderlich macht oder einschränkt.

²⁵³ Vgl. Kirchhof, StW 1985, 319, 325

²⁵⁴ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 543

²⁵⁵ Vgl. Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht 2008, § 4 Rz. 102

²⁵⁶ Siehe dazu oben Gliederungspunkt C.II.1.

²⁵⁷ Als die maßgebliche Sanierungsgewinne verursachende Fallgestaltung.

²⁵⁸ Vgl. nur Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG, Rz. 3

²⁵⁹ Siehe dazu Gliederungspunkt C.II.1.

²⁶⁰ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1385

²⁶¹ Vgl. Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66 EStG, Rz. 3; zur a.A. vgl. nur Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 1993, S. 257

Von bestechender Simplität bei der Beantwortung der Kernfrage, ob Sanierungsgewinne grundsätzlich als Ausdruck von Leistungsfähigkeit zu deuten sind, ist die Argumentation von *Winnefeld* als Stellvertreter für nachfolgend beschriebene Rechtfertigungslinie²⁶². Die Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen ist vor allem gekennzeichnet von fehlender Leistungsfähigkeit. In einer mehr technischen Diktion könnte man auch von einer negativen Leistungsfähigkeit sprechen. Denn wäre das Unternehmen wirtschaftlich leistungsfähig, so bestünde gar keine Notwendigkeit für eine Sanierung. In dieser Situation soll ein Schulderrass als finanzwirtschaftliche Sanierungsmaßnahme den finanziellen Kollaps des Unternehmens verhindern, indem er die negative Leistungsfähigkeit abbaut, die sich etwa durch (drohende) Überschuldung und/ oder Illiquidität materialisiert. Qualifizierte man nun den Gewinn, der bilanziell zweifelsfrei durch den Forderungsverzicht der Gläubiger entsteht, als adäquaten Indikator für die Leistungsfähigkeit und als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung, so müsste man voraussetzen, dass der Schulderrass als Sanierungsmaßnahme sowohl die konstatierte negative Leistungsfähigkeit abbaut als auch gleichzeitig bereits wieder positive Leistungsfähigkeit hervorruft.

Ob diese Annahme als realitätsgetreu angesehen werden kann, ist fraglich. Der praktischen Wirklichkeit der Sanierung notleidender Unternehmen entspricht es wohl eher, einen Schulderrass lediglich als einen ersten von vielen nötigen Schritten zur Wiederherstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu interpretieren, ohne dass durch diese singuläre Maßnahme bereits neue Leistungsfähigkeit geschaffen wird. Basierend auf diesem Verständnis argumentieren *Winnefeld* und andere, wenn sie ausführen, dass Sanierungsgewinne nicht mit ordentlichen, am Markt erwirtschafteten Gewinnen gleichzusetzen seien. Die Entstehung der Sanierungsgewinne trage lediglich dazu bei, die Leistungsfähigkeit eines sanierungsbedürftigen Unternehmens wieder aufzubauen²⁶³. Auch wenn die Argumentation über die Markteinkommenstheorie nicht gänzlich unproblematisch erscheint, da das geltende Einkommensteuerrecht weder sie noch andere Theorien wie die Reinvermögenszugangs- oder Quellentheorie konsequent verwirklicht²⁶⁴, so überzeugt doch die Ansicht, dass Sanierungsgewinne die Sanierungsbedürftigkeit eines Unternehmens bzw. seine negative Leistungsfähigkeit nicht unmittelbar in den Status wiedererlangter Leistungsfähigkeit umzuwandeln vermögen. Ein derartiges geradezu blitzartiges Umschlagen hin zu positiver Leistungsfähigkeit durch einen Forderungsverzicht von Gläubigern passt nicht zur praktischen Wirklichkeit von Unternehmenssanierungen.

Zu dieser Sichtweise passt, dass zur Überwindung einer Unternehmenskrise in aller Regel leistungswirtschaftliche, organisatorische und personelle Maßnahmen kombiniert ineinandergreifen und finanzwirtschaftliche Vorkehrungen hier eine notwendige Ergänzung darstellen²⁶⁵. Ein Schulderrass allein wird die Sanierungsbedürftigkeit eines Unternehmens nicht dauerhaft zu überwinden vermögen, sondern regelmäßig eingebettet sein in ein umfassenderes

²⁶² Siehe dazu insbesondere oben Gliederungspunkt C.II.2.

²⁶³ Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208, 2210; *Geist*, BB 2008, 2658, 2659; *Take/ Schmid-Sperber*, ZInsO 2000, 374, 375; wohl gl.A. *Maus*, ZIP 2002, 589, 590

²⁶⁴ Vgl. *Birk*, Steuerrecht 2008, Rn. 611; *Lang* in *Tipke/ Lang*, Steuerrecht 2008, § 8 Rz. 31

²⁶⁵ Vgl. *Winnefeld*, DB 1991, 2208; *Erhard* in *Blümich*, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, § 3 Rz. 828

Maßnahmenpaket²⁶⁶. Dieser Zusammenhang spiegelt sich auch in einem Tatbestandsmerkmal wider, das die Rechtsprechung als Voraussetzung für die Anwendbarkeit des vormaligen § 3 Nr. 66 EStG entwickelt hatte. Neben den Voraussetzungen der objektiven Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsabsicht der Gläubiger sowie der alleinigen Maßnahme eines Schuldnerlasses musste dieser zusätzlich auch geeignet sein, die Sanierung herbeizuführen²⁶⁷. Bei dieser Sanierungseignung kam es eben nicht auf die entsprechende Eignung des Schuldnerlasses allein an, vielmehr war sie im Zusammenhang mit anderen Sanierungsmaßnahmen zu beurteilen; die Gesamtheit der ergriffenen Sanierungsmaßnahmen musste das Unternehmen vor dem Kollaps bewahren und wieder ertragsfähig machen²⁶⁸.

Würde nun anknüpfend an die Rehabilitation der Leistungsfähigkeit dennoch eine Besteuerung der Sanierungsgewinne erfolgen, so ginge damit ein Eingriff in die ohnehin schon strapazierte finanzielle Substanz des Unternehmens einher. Denn es kommt nicht zu einer tatsächlichen Vermögensmehrung verbunden mit einem Zufluss von Liquidität²⁶⁹, aus der der Liquiditätsabfluss einer Steuerzahlung gespeist werden könnte. Versteht man das Leistungsfähigkeitsprinzip als steuerliche Lastverteilungsregel, die sich an der Zahlungsfähigkeit ausrichtet²⁷⁰, so ist der steuerliche Eingriff in die finanzielle Substanz – i.Erg. also eine Substanzbesteuerung – ein klarer Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip und mit diesem nicht vereinbar. I.Ü. findet sich diese soeben erörterte Rechtfertigungslinie auch in mehreren höchstrichterlichen Entscheidungen des BFH. Zum einen räumt das Gericht ein, dass die durch einen Schuldnerlass bewirkte Gewinnerhöhung nicht auf eine entsprechende steuerliche Leistungsfähigkeit hindeute²⁷¹. Weiterhin stellen die Richter klar, dass die Erhebung einer Steuerschuld, der kein Zuwachs an Leistungskraft zugrunde liegt, einen Verstoß sowohl gegen das Übermaßverbot als übergeordnete steuerliche Leitregel als auch gegen das herrschende Prinzip der Leistungsfähigkeitsbesteuerung darstelle²⁷². Denn der Zweck der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen liege darin, zu verhindern, dass ein nicht mehr (bzw. noch nicht wieder) leistungsfähiger Schuldner aufgrund von Sanierungsmaßnahmen zur Steuerzahlung herangezogen wird, die gerade zur Rehabilitation seiner Leistungsfähigkeit beitragen sollen²⁷³.

Der von *Winnefeld* zutreffend beschriebene Widerspruch der Sanierungsgewinnbesteuerung zur Systematik des Einkommensteuerrechts bzw. dessen Existenzsicherungsfunktion²⁷⁴ dient als zusätzliche Untermauerung soeben dargestellter Argumentationslinie. Allerdings geht seine Argumentation über die Sicherung des unternehmerischen Existenzminimums dann zu weit, wenn *Winnefeld* die Ausnahme der Sanierungsgewinne von der Besteuerung bereits damit zu rechtfertigen

²⁶⁶ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2659

²⁶⁷ Vgl. Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, § 3 Rz. 829

²⁶⁸ Vgl. Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, § 3 Rz. 849; BFH v. 22.11.1983 VIII R 14/ 81, BStBl. II 1984, 472; Anm. d. Verf.: In der Formulierung der BFH-Entscheidung der Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit zeigt sich m.E. erneut das richtige Verständnis von Sanierungsgewinnen als Rehabilitation der Leistungsfähigkeit.

²⁶⁹ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2659; Take/ Schmid-Sperber, ZInsO 2000, 374

²⁷⁰ Vgl. Ruppe/ Hey in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, Einführung zum EStG, Rz. 543

²⁷¹ Vgl. BFH v. 31.01.1985 IV R 149/ 82, BStBl. II 1985, 365; BFH v. 28.02.1989 VIII R 303/ 84, BStBl. II 1989, 711; dies gelte im Übrigen auch für andere Sanierungsmaßnahmen mit Gewinnauswirkungen, jedoch nicht mit der gleichen Gewissheit wie für den Schuldnerlass, weshalb die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. exklusiv auf einen Schuldnerlass anwendbar sein dürfe.

²⁷² Vgl. BFH v. 26.10.1994 X R 104/ 92, BStBl. II 1995, 297

²⁷³ Vgl. BFH v. 14.03.1990 I R 64/ 85, BStBl. II 1990, 810

²⁷⁴ Siehe dazu Gliederungspunkt C.II.2.

sucht, dass es sich dabei an sich gar nicht um steuerpflichtige Einkünfte handele, sondern er Sanierungsgewinne als freiwillige Leistungen Dritter qualifiziert²⁷⁵. Dies ähnelt m.E. zu stark der früheren Rechtsprechung des RFH, der die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne damit begründete, dass es sich beim Forderungserlass um einen betriebsfremden Vorgang handele²⁷⁶. Diese Konstruktion wurde spätestens von der Rechtsprechung des BFH überholt und wird heute von der h.M. als Rechtfertigungsgrund für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen abgelehnt²⁷⁷.

Besonders hervorzuheben ist, dass sich die soeben erörterte Rechtfertigungslinie wider Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit durchaus mit Argumenten der Gegenmeinung vereinbaren lässt, die sich grundsätzlich gegen die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen ausspricht. So wurde etwa unter C.II.1. die Argumentation *Grohs* dargelegt, wonach die Nichtbesteuerung der Sanierungsgewinne zu einer Doppelbegünstigung des zu sanierenden Unternehmens führe. Verluste des Unternehmens als Auslöser der späteren Sanierungsgewinne verminderten einerseits die Steuerbelastung. Die Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne verdopple dann diesen Effekt, da der Zusammenhang zwischen den erlittenen Verlusten und den Sanierungsgewinnen übersehen werde, die Sanierungsgewinne bei der Besteuerung unberücksichtigt blieben ohne mit bestehenden Verlusten verrechnet zu werden. Diese Kritik, die sich vor allem auf die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bezieht, ist m.E. durchaus berechtigt und hatte letztlich ja auch zur Abschaffung der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen geführt. Nichtsdestotrotz stellt sie bei genauerer Betrachtung keinen Widerspruch zu obiger Argumentation dar, nach der Sanierungsgewinne nicht bereits Leistungsfähigkeit begründen, sondern diese vielmehr erst wieder herzustellen versuchen. Regelmäßig wird die negative Leistungsfähigkeit eines notleidenden Unternehmens als Kennzeichen einer Sanierungssituation (auch) von vormals erlittenen Verlusten mit verursacht sein²⁷⁸. Die aus einem Schulderrlass als Sanierungsmaßnahme resultierenden Sanierungsgewinne rehabilitieren die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, indem sie die negative Leistungsfähigkeit abbauen²⁷⁹. Sofern nun in einer solchen Sanierungssituation faktisch vorgängige Verluste bestehen bzw. die negative Leistungsfähigkeit des notleidenden Unternehmens aus vorgängigen Verlusten resultiert, stehen diese in einem logischen Zusammenhang mit den Sanierungsgewinnen²⁸⁰, die durch einen Schulderrlass entstehen und die Leistungsfähigkeit wieder herstellen sollen. Würden in dieser Situation die Sanierungsgewinne nicht mit den vorgängigen Verlusten verrechnet, so träte die in der Literatur oft zitierte Doppelbegünstigung ein. Denn die Sanierungsgewinne dürfen wie oben ausführlich beschrieben einerseits nicht der Besteuerung unterworfen werden, weil sie keine Indikatoren für Leistungsfähigkeit sind, andererseits könnten die Verluste als Ursache der negativen Leistungsfähigkeit – und in diesem Sinne als eine Art Rechtfertigung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – nach Überwindung der Krise erneut mit laufenden Gewinnen verrechnet werden. Folglich müssen die

²⁷⁵ Vgl. Winnefeld, DB 1991, 2208, 2209

²⁷⁶ Vgl. RFH v. 30.06.1927 VI A 297/ 27, RFHE 21, 263; siehe dazu auch Gliederungspunkt B.II.1.

²⁷⁷ Vgl. nur BFH v. 27.09.1968 VI R 41/ 66, BStBl. II 1969, 102; siehe auch Kroschel, DStR 1999, 1383, 1385

²⁷⁸ Groh, DB 1996, 1890, 1891 hält eine Sanierung ohne vorgängige Verluste schlicht für nicht möglich; demgegenüber stuft Dziadkowski, DB 1997, 447, 449 Sanierungsfälle ohne Verlustpotential als durchaus vorstellbar ein.

²⁷⁹ Ohne allerdings wie oben beschrieben gleichzeitig bereits positive Leistungsfähigkeit aufzubauen.

²⁸⁰ Vgl. Thesen der Einkommensteuerrkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer (sog. Bareis-Kommission), S. 11; Groh, DB 1996, 1890; a.A. Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, Rz. 865

Sanierungsgewinne mit den vorgängigen Verlusten verrechnet werden, um die ungerechtfertigte Doppelbegünstigung zu vermeiden. Entgegen dieser Sichtweise hatte der Große Senat des BFH 1968 entschieden, dass die Verlustverrechnung von Sanierungsgewinnen unzulässig sei²⁸¹. Begründet wurde dies u.a. auch damit, dass zwischen Verlusten und Sanierungsgewinnen kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Dieses Urteil, bei dem es damals bloß um die richtige Auslegung des alten § 11 Nr. 4 KStG²⁸² ging, lebte auch im später geschaffenen § 3 Nr. 66 EStG a.F. fort und wurde sogar von ausgewiesenen Befürwortern der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als überzogene steuerliche Begünstigung von Sanierungsbemühungen eingestuft²⁸³. Trotz der notwendigen Verrechnung mit vorgängigen Verlusten muss weiterhin gelten, dass Sanierungsgewinne keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit schaffen, sondern lediglich wieder herstellen, indem sie negative Leistungsfähigkeit (z.B. aus Verlusten) abbauen. Erlittene Verlustvorträge übersteigende Sanierungsgewinne oder Sanierungsgewinne ohne das Vorliegen vorgängiger Verluste sind daher kein Anknüpfungspunkt für Steuerzahlungen.

Auch die beiden anderen unter C.II.1. dargestellten Argumente für Sanierungsgewinne als Ausdruck von Leistungsfähigkeit vermögen an dieser Einschätzung nichts zu ändern. Die von einigen Autoren erstens bemühte logische Verbindung zwischen außerordentlichem Verlust des erlassenden Gläubigers und dem korrelierenden außerordentlichen Gewinn beim Schuldner besteht bilanztechnisch ohne Zweifel. Ihre Schlussfolgerung, die Sanierungsgewinnbesteuerung beim Schuldner diene dann dazu, die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage als Maßgröße der Leistungsfähigkeit beim Gläubiger infolge seiner Abschreibung der Forderung auszugleichen, greift m.E. aber zu kurz²⁸⁴. Sie verkennet, dass der Gläubiger aufgrund des Vorsichtsprinzips als in § 252 I Nr. 4 HGB kodifiziertem Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) dazu verpflichtet ist, seine Forderungen gegen ein notleidendes Unternehmen wertzuberechnen. Er kann und muss seine Forderungen gegen einen sanierungsbedürftigen Schuldner also u.U. sogar gänzlich abschreiben, völlig unabhängig davon, ob er einen wirksamen Forderungsverzicht vertraglich mit dem Schuldner vereinbart. In diesem Sinne stellte etwa auch der Große Senat des BFH in einem Beschluss fest, dass der Schuldnerlass beim Gläubiger selbst in der Regel keine steuerlichen Wirkungen habe²⁸⁵. Folglich kann es den verzichtenden Gläubigern gar nicht darum gehen, mit dem Schuldnerlass steuerminderndes Abschreibungspotential zu nutzen; über dieses verfügen sie aufgrund des Vorsichtsprinzips so oder so. Vielmehr müssen ihre Beweggründe darin liegen, einen wirklichen Beitrag zur Sanierung des notleidenden Schuldnerunternehmens zu leisten. Dass dahinter letztlich auch eigennützige Motive wie die Fortsetzung einer langjährigen Geschäftsbeziehung oder das Eintreten eines Besserungsfalls verbunden mit dem Wiederaufleben der vormals erlassenen Forderung stehen können, ist in der Interaktion von Wirtschaftssubjekten nur legitim.

Zweitens überzeugt auch die aus dem Gleichheitssatz abgeleitete Ansicht nicht, wonach die Steuerfreistellung eine gleichheitswidrige Bevorteilung notleidender Unternehmen sei. Der

²⁸¹ Vgl. BFH v. 15.07.1968 GrS 2/ 67, BStBl. II 1968, 666

²⁸² Dieser Paragraph erklärte Sanierungsgewinne für bei der Ermittlung des Einkommens abziehbar; siehe dazu oben Gliederungspunkt B.II.1.

²⁸³ Vgl. Janssen, DStR 2003, 1055 1056; gl.A. Groh, DB 1996, 1890

²⁸⁴ Im Ergebnis gl.A. Maus, ZIP 2002, 589, 597

²⁸⁵ BFH v. 15.07.1968 GrS 2/ 67, BStBl. II 1968, 666

Gleichheitssatz gebietet die konsequente Gleichbehandlung des wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung des wesentlich Ungleichen durch Heranziehung gerechter Vergleichsmaßstäbe²⁸⁶, wie etwa der Leistungsfähigkeit. Es bleibt bei der Argumentation gegen die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen jedoch zu hinterfragen, wo zwischen sanierungsbedürftigen und nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen das Moment der wesentlichen Gleichheit besteht. So ist jedenfalls aus rein logischer Sicht einleuchtend, dass ein notleidendes, zu sanierendes Unternehmen nicht annähernd dieselbe Leistungsfähigkeit haben kann wie ein gesundes Unternehmen.

Fasst man nun das soeben Gesagte zusammen in Richtung eines Ansatzes zur gleichheitsgerechten Behandlung von Sanierungsgewinnen, so drängt sich zwangsläufig die Lösung auf, die bereits der RFH in seinen frühen Entscheidungen zu Sanierungsgewinnen erarbeitet hat. Diese Rechtsprechung war gekennzeichnet von der Überzeugung, dass eine Besteuerung von Gewinnen aus Sanierungsbemühungen nicht zu sachgerechten Ergebnissen führt, gepaart mit der Einsicht, dass nichtsdestotrotz eine Doppelbegünstigung durch die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen bei gleichzeitiger Konservierung u.U. bestehender, die Sanierung erst erforderlich machender Verluste zu vermeiden ist²⁸⁷. Prinzipiell wäre also lediglich eine Modifikation des § 3 Nr. 66 EStG a.F. erforderlich. Dies hätte den Vorteil, dass die von der Rechtsprechung dazu entwickelten Grundsätze wie etwa die Tatbestandsvoraussetzungen für einen Sanierungsgewinn weiterhin genutzt werden könnten. Im Grunde genommen würde diese Lösung im Ergebnis in weiten Teilen ebenfalls der aktuellen Praxis des Billigkeitserlasses der Finanzverwaltung entsprechen²⁸⁸. Dennoch ist die Ablösung dieser Billigkeitsregelung allein deshalb geboten, weil sie zwar die grundsätzliche Problematik der Sanierungsgewinnbesteuerung entschärfen kann, allerdings auch neue Problemkreise schafft, die durch ein entsprechendes Gesetz nicht entstehen würden²⁸⁹.

D. Ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege

Bislang hat dieser Beitrag im Wesentlichen zwei Dinge aufgezeigt: Erstens, dass Sanierungsgewinne im geltenden materiellen Steuerrecht grundsätzlich steuerpflichtig sind, obwohl sie zweitens kein adäquates Merkmal steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellen. Oben wurde ferner diskutiert, dass die Sanierung notleidender Unternehmen dadurch in vielen Fällen erschwert und ihr Erfolg vereitelt werden kann. Jedoch enthält das Steuerrecht in der Abgabenordnung (AO) als dessen Mantelgesetz auch Regelungen, die unter bestimmten Voraussetzungen zu einem Erlass der Steuer auf Sanierungsgewinne im Einzelfall führen (§§ 163, 227 AO). Die im Vorstehenden bereits mehrfach genannte Erlasspraxis der Finanzverwaltung fußt im Kern genau auf diesen Paragraphen. Das folgende Kapitel soll nun insbesondere untersuchen, welche Voraussetzungen einerseits für die sog. Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO vorliegen müssen und inwieweit diese andererseits bei Sanierungsgewinnen erfüllt sein können. In diesem Zusammenhang ist darüber hinaus zu erörtern, wie

²⁸⁶ Vgl. Birk, Steuerrecht 2008, Rn. 186 m.w.N.

²⁸⁷ Vgl. ausführliche Darstellung in Groh, DB 1996, 1890 m.w.N.

²⁸⁸ Kanzler, FR 2008, 1114, 1117 erblickt darin zumindest während der andauernden legislativen Untätigkeit eine begrüßenswerte Interimslösung.

²⁸⁹ Siehe dazu unten Gliederungspunkt D.III.

die Erlasspraxis der Finanzverwaltung in diese Systematik einzuordnen ist. Abschließend soll auch dargelegt werden, welche neuerlichen Problemkreise durch derartige Billigkeitsmaßnahmen tangiert werden können.

I. Allgemeines

1. Inhalt der Billigkeitsvorschriften

Gemäß § 163 AO können die Finanzbehörden ausnahmsweise und unter ganz bestimmten Voraussetzungen Steuern niedriger festsetzen als es die gesetzliche Regelung eigentlich fordert, um sachlichen oder persönlichen Besonderheiten des einzelnen Falles Rechnung zu tragen. Dabei tangiert § 163 AO ausschließlich Maßnahmen im Rahmen des Festsetzungsverfahrens nach §§ 155 ff. AO und hat lediglich Steuern zum Gegenstand²⁹⁰. Auch § 227 AO ermöglicht der Finanzverwaltung die Rücksichtnahme auf Besonderheiten des Einzelfalles. Allerdings betrifft § 227 AO entsprechende Maßnahmen im Erhebungsverfahren und normiert die Voraussetzungen, unter denen von der Erhebung bereits festgesetzter Steuern ganz oder teilweise abgesehen werden kann. Gegenstand eines Erlasses nach § 227 AO sind anders als bei der verwandten Regelung des § 163 AO nicht nur Steuern, sondern generell Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis²⁹¹. Beide Regelungen führen letztlich dazu, dass durch den Erlass die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen²⁹².

2. Zweck und Bedeutung der Billigkeitsvorschriften

Gemäß des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung haben auch die Finanzbehörden die einschlägigen Gesetze exakt zu vollziehen und dürfen von diesem Grundsatz nicht abweichen²⁹³. Allerdings kann der Urheber der Gesetze im Gesetzgebungsprozess wegen der Diversität der Lebenssachverhalte niemals alle Einzelfälle erfassen; ein Gesetz als abstrakt-generelle Regelung wird deshalb zwangsläufig nicht alle Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigen können und nur im Regelfall zu einem gerechten Ergebnis führen²⁹⁴. Durch die strikte Anwendung der Gesetze können in atypischen Fällen daher Folgen in Form unbilliger Härten eintreten, die der Gesetzgeber mit der jeweiligen Norm so nicht auslösen wollte und denen er sich nicht bewusst war²⁹⁵. Hier sollen Billigkeitsregelungen helfen, diesen sachlichen oder persönlichen Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen und als Art Korrektiv die Verwirklichung von Einzelfallgerechtigkeit zu gewährleisten²⁹⁶. Nichtsdestotrotz bedürfen auch Billigkeitsregelungen einer gesetzlichen Legitimation, genau wie der Eingriff, von dem sie dispensieren sollen. Diese Ermächtigung zum planmäßigen

²⁹⁰ Vgl. Cöster in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 163, Rn. 1

²⁹¹ Vgl. Rüsen in Klein, AO-Kommentar, § 227, Rz. 1

²⁹² Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rn. 2

²⁹³ Vgl. Sauer in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 163, Rn. 1

²⁹⁴ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227 Rn. 2

²⁹⁵ Vgl. Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 1.1

²⁹⁶ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 3

Nichtvollzug des Gesetzes im Einzelfall erteilen die §§ 163, 227 AO²⁹⁷. Sie bestimmen, unter welchen Voraussetzungen Steuern aus Billigkeitsgründen zu erlassen sind. Allerdings darf ein Billigkeitserlass nach § 163, 227 AO im Ergebnis nicht dazu führen, dass gesellschafts- oder wirtschaftspolitische Ziele der Legislative nicht akzeptiert werden²⁹⁸.

Während § 163 AO den Billigkeitserlass im Festsetzungsverfahren regelt, tut § 227 AO dies für das Erhebungsverfahren. Zwar ergeben sich daraus in detail unterschiedliche Rechtsfolgen, die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen beider Vorschriften sind jedoch identisch²⁹⁹. Da es in dieser Ausarbeitung aber insbesondere um diese Voraussetzungen gehen soll, werden die Vorschriften hier nicht einzeln nacheinander behandelt, sondern diesbezüglich in aggregierter Form untersucht. Die Aufspaltung in zwei Vorschriften resultiert im Übrigen historisch aus der Ablösung der alten Reichsabgabenordnung (RAO) durch die geltende Abgabenordnung im Jahre 1977, die nun anders als die RAO zwischen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren unterscheidet³⁰⁰.

3. Anwendungsbereiche der §§ 163, 227 AO

§ 163 AO gilt nur für Steuern im Sinne des § 3 I 1 AO und erfasst daher ausschließlich Steueransprüche, die nach den §§ 155 ff. AO (1. Unterabschnitt Steuerfestsetzung) festgesetzt werden. Folglich gilt er u.a. auch für Steuervergütungen, für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung von Steuermessbeträgen³⁰¹. § 163 AO gilt jedoch beispielsweise nicht für steuerliche Nebenleistungen nach § 3 IV AO wie etwa Verspätungszuschläge oder Zwangsgelder³⁰².

Demgegenüber gilt die Vorschrift des § 227 AO für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis³⁰³, die gegen den betreffenden Steuerpflichtigen gerichtet sind. Dies bedeutet, dass die Erlassregelung im Erhebungsverfahren auf Steueransprüche, Haftungsansprüche und steuerliche Nebenleistungen wie z.B. Säumniszuschläge anwendbar ist³⁰⁴. Davon nicht umfasst sind aber solche Ansprüche, die persönliche Leistungen des Steuerpflichtigen darstellen, wie etwa die Abgabe einer Steuererklärung. Gleiches gilt auch für Geldstrafen oder Geldbußen wegen Steuerordnungswidrigkeiten³⁰⁵.

II. Unbilligkeit als zentrales Tatbestandsmerkmal

Soeben wurde erläutert, dass die Billigkeit Ausfluss der Gerechtigkeitsidee³⁰⁶ ist. Sie soll als Korrektiv für Besonderheiten des Einzelfalls dienen, die ein generalisierender Gesetzgeber nicht erfassen kann und die zu nicht gewollten Härtefällen führen. Mit der Gesetzesanwendung verbundene typische

²⁹⁷ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227 Rn. 2

²⁹⁸ Vgl. Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 2

²⁹⁹ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 163, Rz. 1; Cöster in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 163 Rn. 1; Bartone, AO-StB 2004, 356; BFH v. 26.10.1994 X R 104/ 92, BStBl. II 1995, 297

³⁰⁰ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 163, Rz. 1

³⁰¹ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 163, Rz. 3 mit weiteren Einzelheiten zum Anwendungsbereich

³⁰² Vgl. Cöster in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 163, Rz. 10 mit weiteren Details zum Nichtanwendungsbereich; wohl a.A. Sauer in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 163, Rn. 3

³⁰³ Vgl. Rüsen in Klein, AO-Kommentar, § 227, Rz. 6

³⁰⁴ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 5

³⁰⁵ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 4

³⁰⁶ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 18

Härten sind demgegenüber nicht unbillig³⁰⁷. Für einen Steuererlass als Billigkeitsmaßnahme folgt daraus unmittelbar, dass die Erhebung/ Einziehung der entsprechenden Steuer eine unbillige Härte darstellen muss, um einen Erlass rechtfertigen zu können. Insofern ist die Unbilligkeit die zentrale tatbestandliche Voraussetzung für einen Steuererlass gemäß § 163 bzw. § 227 AO.

Eine allgemeine Definition für das Vorliegen einer unbilligen Erhebung/ Einziehung von Steuern existiert nicht, die Unbilligkeit als Tatbestandsmerkmal muss für jeden einzelnen Fall inhaltlich gefüllt werden³⁰⁸. Isoliert betrachtet wird der Begriff der Unbilligkeit in der einschlägigen Literatur daher als unbestimmter Rechtsbegriff bezeichnet³⁰⁹. Allerdings folgern sowohl Rechtsprechung als auch die h.M. mit Blick auf die Entstehungsgeschichte³¹⁰ und vor allem die starke Verbindung der Unbilligkeit mit der Rechtsfolge „können“³¹¹, dass es sich um eine einheitliche Ermessensvorschrift handelt³¹². Im Kern geht es dabei um die Frage, wer die letztlich maßgebende Entscheidungsinstanz in Sachen Billigkeitserlass zu sein hat. Folgt man der h.M., so kommt diese Funktion der rechtsanwendenden Behörde zu, deren Entscheidung von einem Gericht nur eingeschränkt überprüft werden kann. Sieht man die Unbilligkeit wie Loose hingegen als unbestimmten Gesetzesbegriff an³¹³, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen vom Gericht voll überprüfbar. Diese Kontroverse hinsichtlich einer gerichtlichen Nachprüfung der behördlichen Rechtsanwendung soll hier jedoch nicht näher thematisiert werden³¹⁴.

Bedeutsamer sind an dieser Stelle die Erscheinungsformen der Unbilligkeit, die auf eine von der Rechtsprechung aufgestellte Unterscheidung zurückgehen und sich vor allem zu einer ersten Konkretisierung des Begriffs bzw. einer Beurteilung der Unbilligkeit heranziehen lassen. Demnach kann die Unbilligkeit entweder *in der Sache* (im anspruchsbegründenden Tatbestand selbst) oder *in der Person* (persönliche, wirtschaftliche Verhältnisse) des Abgabeschuldners begründet sein³¹⁵. Deshalb kommen Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen oder persönlichen Gründen in Frage. Dabei müssen beide Arten von Billigkeitsgründen lediglich alternativ vorliegen³¹⁶.

1. Sachliche Unbilligkeit

a) Allgemeines

Die Formel, die die Rechtsprechung zur Feststellung sachlicher Unbilligkeit einsetzt, hat sich im Laufe der letzten Jahre und Jahrzehnte stetig gewandelt. Anders ausgedrückt haben die Versuche einer

³⁰⁷ Vgl. Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 42

³⁰⁸ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 20

³⁰⁹ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227 Rn. 11

³¹⁰ Zum Vorgänger des § 227 AO, dem § 131 RAO, hatte die Rspr. die Auffassung entwickelt, es handele sich um eine Ermessensvorschrift; vgl. GmS-OGb v. 19.10.1971 3/ 70, BStBl. II 1972, 603, 607

³¹¹ Vgl. Gesetzestexte der §§ 163, 227 AO

³¹² Vgl. BFH v. 27.09.2001 X R 134/ 98, BStBl. II 2002, 176; Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rn. 11; a.A. etwa Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 22 f.; Sauer in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 163, Rz. 31

³¹³ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 22 f.

³¹⁴ Zur Lösung des Meinungsstreits siehe Weigell/ Beckert in Bopp et al., Formularbuch Recht und Steuern 2008, C.10.01, Rz. 2

³¹⁵ Vgl. BFH v. 31.03.1977 IV R 179/ 73, BStBl. II 1977, 609, 611

³¹⁶ Vgl. Bartone, AO-Stb 2004, 356, 357

exakten Fassung des Begriffs des sachlich Unbilligen zu einer uneinheitlichen und geradezu ausufernden Terminologie der Rechtsprechung geführt³¹⁷.

Nach einer frühen Auffassung des BFH³¹⁸ liegt sachliche Unbilligkeit dann vor, wenn die Festsetzung/ Erhebung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Einzelfall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint³¹⁹. Es soll nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers auf dem in Frage kommenden Steuerrechtsgebiet angenommen werden können, dass er die im Billigkeitsweg zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne des beantragten Erlasses entschieden haben würde³²⁰. I.d.S. sollen Billigkeitsmaßnahmen also ein grds. vom Gesetz gedecktes, aber vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ergebnis vermeiden bzw. korrigieren³²¹. Gegen diese sog. subjektive Auslegungstheorie wird in der Kommentierungsliteratur bisweilen eingewendet, dass sie zu nicht belegbaren Mutmaßungen über einen vermeintlichen gesetzgeberischen Willen führe³²². Derartige Hilfsgriffe seien zudem gar nicht nötig, da die sachliche Billigkeit als Institut der Einzelfallgerechtigkeit unter Rückgriff auf Gerechtigkeitspostulate wie das Gleichheitsgebot, die Grundsätze des Vertrauensschutzes bzw. von Treu und Glauben, auf das Erfordernis der Zumutbarkeit oder auf den der gesetzlichen Regelung zugrunde liegenden Zweck bestimmt werden könne³²³. In diesem letztgenannten Sinne und in Abkehr von der subjektiven Auslegungstheorie wird in neueren BFH-Urteilen die Definition gebraucht, dass die Erhebung einer Steuer vor allem dann als unbillig zu qualifizieren ist, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft³²⁴. Weiterhin kann sich das Erfordernis von Billigkeitsmaßnahmen auch aus der zwingend vorzunehmenden Gesamtbetrachtung aller Umstände ergeben³²⁵. Führen mehrere steuerlich belastende Regelungen, die singulär betrachtet in ihren Folgen unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit hinnehmbar wären, in ihrem Zusammenwirken zu einem Belastungsausmaß, das den gesetzlichen Wertungen widerspricht, so können sachliche Billigkeitsgründe vorliegen und eine entsprechende Maßnahme rechtfertigen³²⁶. Ebenso soll sich eine solche Notwendigkeit sachlicher Billigkeitsmaßnahmen auch aus der gebotenen Einbeziehung verfassungsrechtlicher Maßstäbe in die Ermessensprüfung ergeben. So kann die Erhebung der nach dem Gesetz geschuldeten Steuer im atypischen einzelnen Fall beispielsweise gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit, das Übermaßverbot oder das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen³²⁷.

In der Kommentierungsliteratur wird vereinzelt beklagt, dass die Versuche der BFH-Rechtsprechung zur exakten Fassung oder Definition der sachlichen Unbilligkeit wie soeben dargestellt zu einer

³¹⁷ Vgl. nur Darstellung in Gerber, Erlass von Steuern 1990, Rz. 82 m.w.N.

³¹⁸ Vgl. dazu Rüsen in Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 32

³¹⁹ Vgl. BFH v. 15.02.1973 V R 152/ 69, BStBl. II 1973, 466; BFH v. 29.08.1991 V R 78/ 86, BStBl. II 1991, 906

³²⁰ Vgl. etwa BFH v. 19.01.1973 III R 134/ 71, BStBl. II 1973, 276; BFH v. 26.10.1972 I R 125/ 70, BStBl. II 1973, 271; siehe auch Meincke, DStR 2004, 573

³²¹ Vgl. BFH v. 09.02.1972 II R 99/ 70, BStBl. II 1972, 503; siehe auch Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 32

³²² Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 41; wohl zustimmend Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rn. 13; gl.A. Gerber, Erlass von Steuern 1990, Rn. 82

³²³ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 41 f.

³²⁴ Vgl. etwa BFH v. 31.03.2004 X R 25/03, AO-StB 2004, 277, 278

³²⁵ Vgl. Bartone, AO-StB 2004, 356, 357

³²⁶ Vgl. BFH v. 31.03.2004 X R 25/03, AO-StB 2004, 277, 278

³²⁷ Vgl. Bartone, AO-StB 2004, 356, 357 m.w.N.

uneinheitlichen Terminologie geführt haben³²⁸. Andere Stimmen halten eine derartige theoretische Definition ohnehin zur Lösung ganz praktischer Fälle für ungeeignet³²⁹. Nichtsdestotrotz wird versucht, für die Billigkeit als Gerechtigkeit des atypischen Einzelfalls mehr oder weniger diskrete Fallgruppen zu bilden, die zumindest ansatzweise eine systematische Einteilung erlauben³³⁰. Dabei werden nachfolgende Fallgruppen gebildet³³¹:

■ Zweckverfehlung

Von dieser Fallgruppe sollen Einzelfälle umfasst sein, bei denen die Einziehung des Steueranspruchs ausnahmsweise dem Besteuerungszweck selbst widerspricht. Als Voraussetzung soll ein Überhang des gesetzlichen Tatbestands über die Wertungen der Legislative bestehen müssen. Zu beachten ist, dass davon Härtefälle ausgenommen sind, die der Gesetzgeber bewusst und willentlich in Kauf genommen hat. Weiterhin scheiden in diesem Zusammenhang auch sozial-, wirtschafts- oder ordnungspolitische Gründe aus. Beispielsweise kann die Einziehung der Einkommensteuer in diesem Sinne sachlich unbillig sein, wenn das Zusammenwirken mehrerer Regelungen zu einer hohen Steuerbelastung führt, ohne dass dem eine Steigerung der Leistungsfähigkeit gegenüber steht. Entsprechendes soll für unbeabsichtigte Doppelbelastungen gelten.

■ Verstoß gegen allgemeine Rechtsgrundsätze

Hierunter werden die Grundsätze des Vertrauensschutzes, von Treu und Glauben sowie der Gleichheitssatz subsumiert. Im Rahmen des Vertrauensschutzes geht es um Fälle, in denen der Steuerpflichtige besondere Dispositionen im Vertrauen auf das Fortbestehen von Gesetzen, Rechtsprechung oder Verwaltungsvorschriften trifft. Besteht hier ein schützenswertes Interesse des Steuerpflichtigen, so können sachliche Billigkeitsmaßnahmen angezeigt sein³³², z.B. auch in Form von Übergangsregelungen, da von Gesetzesänderungen i.d.R. ein großer Personenkreis betroffen sein und nur so die Gleichmäßigkeit gewahrt werden kann³³³. Der Bereich von Treu und Glauben ist insbesondere dann eröffnet, wenn der Steueranspruch irrtümlich durch alleiniges oder zumindest überwiegendes Verschulden der Finanzbehörde entstanden ist. Hier wäre es sachlich unbillig, den Anspruch durch Einziehung der Steuer durchzusetzen, der letztlich aus dem Fehlverhalten der Finanzverwaltung herrührt. So kann beispielsweise eine falsche Auskunft der Behörde eine sachliche Unbilligkeit ergeben³³⁴. Verstoßen die Finanzbehörden gegen den Gleichheitssatz kann auch dies eine Art Korrektur in Form von Billigkeitsmaßnahmen erfordern. Denn aus dem Gleichheitssatz folgt eine gleichmäßige Ausübung von Ermessen. Die h.M. sieht in den Billigkeitsregelungen eine einheitliche Ermessensvorschrift und überträgt deshalb den Gedanken der Selbstbindung der Verwaltung auf den Billigkeitserlass. Folglich kann es sachlich unbillig sein, wenn eine zum Nachteil des Steuerpflichtigen

³²⁸ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 43; Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 13

³²⁹ Vgl. Gerber, Erlass von Steuern 1990, Rz. 84

³³⁰ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 52; Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 17

³³¹ In Anlehnung an die Darstellung in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 18 ff.

³³² Vgl. Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 84

³³³ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 53 ff.

³³⁴ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 21; Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 83

geänderte Verwaltungsvorschrift vor ihrer Änderung bereits auf eine Mehrzahl anderer Steuerpflichtiger angewendet worden ist³³⁵.

■ Verstoß gegen verfassungsrechtliche Wertungen

Bei der Prüfung von Steuergesetzen auf ihre Verfassungsmäßigkeit wird stets eine sog. Typengerechtigkeit betrachtet. Daraus ergibt sich in atypischen Fällen die Notwendigkeit, von der durch ein generelles Gesetz geschaffenen Gerechtigkeit auf eine Einzelfallgerechtigkeit abzuschichten. Hier muss kraft Verfassungsrecht durch einen Billigkeitserlass eine im Einzelfall gerechte Entscheidung herbeigeführt werden³³⁶. In diesem Kontext können für die Konkretisierung sachlicher Unbilligkeit vor allem die Art. 3, 6, 12 und 14 GG relevant sein.³³⁷

b) Anwendung auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Zur konkreten Fragestellung, inwieweit in der Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus dem Erlass von Schulden eine sachliche Unbilligkeit begründet sein kann, finden sich kaum *höchstrichterliche Entscheidungen* des BFH³³⁸. Dies liegt mutmaßlich zum Einen daran, dass die Behandlung von Sanierungsgewinnen bzw. ihre steuerliche Freistellung von 1977 bis 1997 vom Gesetzgeber in § 3 Nr. 66 EStG a.F. explizit geregelt war und daneben kein Platz für Billigkeitsmaßnahmen blieb³³⁹. Zum Anderen geht diese sachliche Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen zwar auf eine richterliche Rechtsfortbildung des RFH bzw. später des BFH zurück, die eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen als nicht sachgerecht ansah³⁴⁰. Allerdings haben die Richter ihre Entscheidungen für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nicht auf Billigkeitsgesichtspunkte gestützt, sondern nachweislich wechselnde andere Rechtfertigungslinien konstruiert³⁴¹. Das Fehlen einer BFH-Entscheidung zur Thematik der sachlichen Unbilligkeit der Sanierungsgewinnbesteuerung wird sich jedoch aller Voraussicht nach zeitnah ändern, denn zurzeit sind beim BFH zwei Verfahren anhängig, die sich mit genau dieser Fragestellung befassen³⁴². Diese Revisionsverfahren gehen letztlich zurück auf widerstreitende vorinstanzliche Entscheidungen der FG Münster, München und Köln.

Das FG Münster hatte im Jahr 2004 entschieden, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus sachlichen Gründen unbillig ist, wenn nach Ausschöpfung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten ein Sanierungsgewinn verbleibt und die Voraussetzungen des § 3 Nr. 66 EStG a.F. erfüllt sind³⁴³. Bei seiner Entscheidung greift das Gericht auf die Definition sachlicher

³³⁵ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 26; a.A. bereits zur Qualifizierung als Ermessensvorschrift Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 62

³³⁶ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 27

³³⁷ Ebenda

³³⁸ Vgl. Übersicht der Rechtsprechung zur Unbilligkeit aus sachlichen Gründen in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 84; als Ausnahme kann u.U. gelten BFH v. 26.10.1994 X R 104/ 92, BB 1995, 448-450

³³⁹ Vgl. Janssen, BB 2005, 1026

³⁴⁰ Vgl. Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330

³⁴¹ Vgl. Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330, 331; siehe dazu ausführlich ebenfalls Gliederungspunkt B.II.1.; einige Beiträge sehen die Anerkennung von steuerfreien Sanierungsgewinnen durch die frühere Rechtsprechung von RFH bzw. BFH dennoch als Ergebnis an, das letztlich aus der Anerkennung von allgemeinen AO-Regelungen resultiert, vgl. dazu Kanzler, FR 2003, 478, 480; ders., FR 2008, 1114, 1116; Geist, BB 2008, 2658, 2659

³⁴² Revisionen unter den Aktenzeichen VIII R 2/08 und X R 34/08

³⁴³ Vgl. FG Münster v. 27.05.2004 2 K 1307/ 02 AO, EFG 2004, 1572

Unbilligkeit zurück, wie sie von der frühen Rechtsprechung des BFH geprägt wurde, wonach eine Besteuerung dann sachlich unbillig ist, wenn sie zwar dem Gesetz entspricht, jedoch dessen Wertungen zuwiderläuft. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. sei vom Gesetzgeber allein aufgehoben worden, um Doppelbegünstigungen aufgrund eines unbegrenzten Verlustvortrags zu vermeiden. Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen entspreche damit zwar dem Gesetz, laufe den Wertungen des Gesetzgebers aber dann zuwider, wenn die Möglichkeit von Doppelbegünstigungen gar nicht mehr bestehe. Ein derartiger gesetzlicher Überhang liegt laut der Entscheidung beispielsweise dann vor, sofern nach Ausschöpfung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten ein Sanierungsgewinn verbleibt. Für das Vorliegen sachlicher Unbilligkeit sei aber zusätzlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen des historischen § 3 Nr. 66 EStG – Schuldnerlass, Sanierungsabsicht der Gläubiger, Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners sowie die Sanierungseignung des Schuldnerlasses – erfüllt werden, wobei in puncto Sanierungseignung eine unternehmerbezogene Sichtweise maßgebend sei. Seien diese Voraussetzungen gegeben, so verbleibe für die zuständige Finanzbehörde auch kein Ermessensspielraum, dieser sei auf Null reduziert³⁴⁴.

Diametral anders stellt sich hingegen eine Entscheidung des FG München aus dem Jahr 2007 dar. Nach Ansicht des Gerichts ist ein Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Gründen nicht möglich³⁴⁵. Der Gesetzgeber habe mit der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. die Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne abgeschafft und damit einen klaren Willen zum Ausdruck gebracht. Damit entfalle eben wegen eines ausdrücklich abweichenden gesetzgeberischen Willens ein Steuererlass auf Sanierungsgewinne³⁴⁶. Ergänzend ist hier darauf hinzuweisen, dass es in diesem Urteil im Kern eigentlich um die im Rahmen dieses Beitrags bereits mehrfach genannte Verwaltungspraxis des BMF ging. Dieses Schreiben qualifiziert die Besteuerung von Sanierungsgewinnen unter bestimmten Voraussetzungen grundsätzlich als unbillige Härte und schafft nach Ansicht des FG München damit eine generell-abstrakte Verwaltungsregelung, für die nach Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. kein Raum mehr sei und die gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße³⁴⁷. Gegen dieses Urteil ist zurzeit ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (Az. VIII R 2/08), in dem nun höchstrichterlich geklärt werden soll, ob die Besteuerung von Sanierungsgewinnen sachlich unbillig ist, wenn die Möglichkeit einer Doppelbegünstigung nicht besteht.

In diesem Zusammenhang ist ein weiteres Urteil des FG Köln von Bedeutung, das sich direkt auf die beiden vorstehenden Entscheidungen bezieht und sehr deutlich der Auffassung des FG München entgegentritt und sich der des FG Münster anschließt³⁴⁸. Unter Rückgriff auf die neuere Rechtsprechungslinie und Definition des BFH erblickt das Gericht eine sachliche Unbilligkeit in der Einziehung von Steuern dann, wenn der konkrete Sachverhalt den abstrakten gesetzlichen Tatbestand zwar erfüllt, aber die Besteuerung mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar ist. Die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bzw. die Besteuerung von Sanierungsgewinnen sei aber nur erfolgt, um eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung in Kombination mit einem unbegrenzten

³⁴⁴ Vgl. FG Münster v. 27.05.2004 2 K 1307/ 02 AO, EFG 2004, 1572, 1573

³⁴⁵ Vgl. FG München v. 12.12.2007 1 K 4487/ 06, EFG 2008, 615

³⁴⁶ Vgl. FG München v. 12.12.2007 1 K 4487/ 06, EFG 2008, 615, 616

³⁴⁷ Zur Verwaltungsanweisung des BMF siehe sogleich unten

³⁴⁸ Vgl. FG Köln v. 24.04.2008 6 K 2488/ 06, EFG 2008, 1555-1558

Verlustvortrag zu vermeiden. Insofern liege also eine sachliche Unbilligkeit dann vor, wenn und soweit trotz eines (unbegrenzten) Verlustvortrags ein steuerpflichtiger Sanierungsgewinn verbleibe. Außerdem habe der Gesetzgeber selbst in der Begründung zur Streichung der Steuerfreiheit explizit die Möglichkeit von sachlichen Billigkeitsmaßnahmen angeregt. Die Auffassung des FG München, der gesetzgeberische Wille stehe einem Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen entgegen, könne also schwerlich überzeugen³⁴⁹. Darüber hinaus pflichtet das Gericht der Entscheidung des FG Münster insofern bei, als sich das Ermessen bei Entscheidungen über sachliche Billigkeitsmaßnahmen auf die weitere unternehmerbezogene Sichtweise beziehen muss und nicht auf die engere unternehmensbezogene Sichtweise, so wie es etwa die Verwaltungsanweisung des BMF tut³⁵⁰. Auch zu diesem Urteil ist mittlerweile beim BFH ein Revisionsverfahren anhängig (Az. X R 34/08).

Wie soeben in der Darstellung der (bislang) uneinheitlichen Rechtsprechung angedeutet, hat die *Finanzverwaltung* – zumindest seit dem Jahr 2003 – eine klare Positionierung zur Fragestellung von Sanierungsgewinnen und sachlicher Unbilligkeit bezogen. Denn mit einem Erlass vom 27.03.2003³⁵¹ regelt das BMF die Voraussetzungen, unter denen nach seiner Ansicht Steuern auf Sanierungsgewinne nach §§ 163, 227 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen sind. Diese Verwaltungsanweisung wirkt als verbindliche Regelung für die Finanzbehörden, bindet insbesondere aber nicht die Gerichte. Ziel des BMF-Schreibens ist es, Ermessensrichtlinien zu schaffen, die zu einer gleichmäßigen (heißt: gerechten) Anwendung von Billigkeitserlassen führen und so zu einer gewissen Rechtsklarheit beitragen sollen³⁵².

Seine zentrale Aussage trifft das BMF-Schreiben in Tz. 8 Satz 1, in dem es die Erhebung von Steuern auf einen nach Ausschöpfen von Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn stets als eine aus sachlichen Billigkeitsgründen erhebliche Härte qualifiziert³⁵³. Als Rechtfertigung bemüht das BMF-Schreiben den Konflikt, der seit Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. zwischen den Zielen der Insolvenzordnung und der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen bestehe³⁵⁴. Soweit ein solcher überschießender Sanierungsgewinn besteht, ordnet das BMF-Schreiben als Folge an, die entsprechende Steuer nach § 163 AO abweichend festzusetzen und sodann nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses nach § 227 AO zunächst unter Widerrufsvorbehalt zu stunden³⁵⁵. Als Voraussetzung für diese steuerliche Sonderbehandlung verlangt das BMF-Schreiben neben einem Antrag des Steuerpflichtigen tatbestandlich in erster Linie das Vorliegen eines begünstigten Sanierungsgewinns. Bezüglich der einzelnen Voraussetzungen für das Vorliegen eines begünstigten Sanierungsgewinns lehnt sich das BMF-Schreiben begrifflich stark an die von der Rechtsprechung zum alten § 3 Nr. 66 EStG entwickelten Kriterien an, ohne sie jedoch auch inhaltlich zu konkretisieren. Es sind dies der Schulderrlass, die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schulderrlasses sowie die Sanierungsabsicht der Gläubiger. Aufgrund der

³⁴⁹ Vgl. FG Köln v. 24.04.2008 6 K 2488/ 06, EFG 2008, 1555, 1558

³⁵⁰ Siehe Fn. 347

³⁵¹ BMF v 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240; nachfolgend bezeichnet als *BMF-Schreiben*

³⁵² Vgl. Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 900; Kanzler, FR 2008, 1114, 1116; ders., FR 2003, 478, 480 folgert daraus, dass aus Billigkeitsentscheidungen im Einzelfall wieder eine allgemein gültige Rechtsentscheidung gemacht wurde.

³⁵³ Gerade gegen diese generalisierende Qualifikation als sachliche Unbilligkeit richtet sich die oben dargestellte Entscheidung des FG München.

³⁵⁴ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 7

³⁵⁵ Zu Details des Verfahrens wird hier auf die eingehende Darstellung in Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1842 f. verwiesen.

starken Orientierung an der von der Rechtsprechung geprägten Terminologie sollen diese unbestimmten Rechtsbegriffe nach der h.M. auch analog ausgelegt und inhaltlich gefüllt werden³⁵⁶. Zunächst wird ausschließlich der Erlass von Verbindlichkeiten steuerlich begünstigt, vor allem etwa durch Vereinbarungen nach § 397 I, II BGB³⁵⁷. Weiterhin muss das Unternehmen überhaupt sanierungsbedürftig sein. Dabei hängt die Einstufung insbesondere von der Liquidität, der Komposition des Betriebsvermögens und der allgemeinen Ertragslage ab³⁵⁸. Außerdem muss das Unternehmen auch sanierungsfähig sein. Das bedeutet, dass mit dem Schuldnerlass als Sanierungsmaßnahme eine langfristig positive Fortführungsprognose verbunden wird³⁵⁹. Fernerhin muss der Schuldnerlass – u.U. auch in Zusammenschau mit anderen Sanierungsmaßnahmen – zur Sanierung des notleidenden Unternehmens geeignet sein. Er muss folglich dazu beitragen, die Ertragskraft des Unternehmens wieder herzustellen und dieses vor dem finanziellen Zusammenbruch bewahren³⁶⁰. In Abweichung von der BFH-Rechtsprechung zum alten § 3 Nr. 66 EStG verwendet das BMF-Schreiben allerdings die engere unternehmensbezogene Sichtweise und lässt ausnahmsweise bei Nichtfortführung oder Einstellung des Unternehmens trotz Sanierungsmaßnahme eine begünstigte Sanierung nur dann zu, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen erlassen werden. Ein schuldenfreier Übergang des Schuldners ins Privatleben oder ein neuerlicher Aufbau einer anderen Existenzgrundlage soll nicht begünstigt werden³⁶¹. Letztens müssen die Gläubiger den Schuldnerlass zum Zweck der Ermöglichung einer Sanierung mit dem Schuldner vereinbart haben, wobei ein Gläubigerakkord Indizwirkung für dieses Tatbestandsmerkmal entfalten kann³⁶². Die Tatbestandselemente Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und -absicht sind laut BMF-Schreiben allerdings nur dann detailliert zu prüfen, wenn kein Sanierungsplan vorliegt. Ist ein solcher Plan jedoch erarbeitet worden, soll davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen erfüllt sind und eine begünstigte Sanierung vorliegt³⁶³. Allerdings äußert sich das Schreiben nicht zu der Fragestellung, was denn exakt unter einem Sanierungsplan zu verstehen sein soll³⁶⁴.

Die starke Kongruenz zwischen § 3 Nr. 66 EStG a.F. und dem BMF-Schreiben endet spätestens bei der Bestimmung des begünstigten Sanierungsgewinns. Gemäß § 3 Nr. 66 EStG a.F. war der Sanierungsgewinn als Betriebsvermögensmehrung aus dem Erlass von Schulden steuerfrei, unabhängig von bestehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten³⁶⁵. Demgegenüber weist das BMF-Schreiben zu einer totalen Verlustverrechnung an. Faktisch bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige den Sanierungsgewinn mit allen denkbaren Verlusten verrechnen muss, gänzlich unabhängig von sämtlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen des Einkommensteuergesetzes³⁶⁶. In diesem Licht

³⁵⁶ Vgl. Janssen, DStR 2003, 1055, 1056; Geist, BB 2008, 2658, 2661 f., siehe dort auch eingehende Darstellung der einzelnen Tatbestandselemente sowie unter Kanzler/ Groh in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-/ KStG-Kommentar, § 3 Nr. 66, Rz. 40 ff.

³⁵⁷ BMF-Schreiben, Tz. 3 Satz 2; gem. Tz. 5 Satz 1 wird auch der Forderungsverzicht gegen Besserungsschein begünstigt.

³⁵⁸ Vgl. BFH v. 14.03.1990 I R 64/ 85, BStBl. 1990, 810

³⁵⁹ Vgl. Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 902 m.w.N.

³⁶⁰ Vgl. BFH v. 22.01.1985 VIII R 37/ 84, BStBl. II 1985, 501

³⁶¹ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 2 Satz 1 f.; hierin liegt der maßgebliche Kritikpunkt der oben zitierten Entscheidungen der FG Münster und Köln

³⁶² Vgl. BFH v. 10.04.2003 IV R 63/ 01, FR 2003, 1126

³⁶³ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 4 Satz 2

³⁶⁴ Zu entsprechenden Vorschlägen siehe Geist, BB 2008, 2658, 2661

³⁶⁵ Vgl. Erhard in Blümich, EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar, § 3 Nr. 66, Rn. 865

³⁶⁶ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 8 Satz 3; zur Kritik an diesem Vorgehen vgl. etwa Janssen, DStR 2003, 1055, 1058; Strüber/ v. Donat, BB 2008, 2036, 2038

erklärt sich auch der Zwischenschritt der Stundung; dieser stellt sich als rein technischer Vorgang zur Überwachung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten dar³⁶⁷.

Ähnlich wie in der Rechtsprechung offenbart sich auch im steuerrechtlichen *Schrifttum* eine deutliche Meinungsdivergenz zur Sanierungsgewinnbesteuerung als sachliche Unbilligkeit im Allgemeinen sowie zur damit korrelierenden Praxis der Finanzverwaltung im Besonderen. Mit Blick auf die vom BFH geprägte Definition sachlicher Unbilligkeit³⁶⁸ rankt sich die Diskussion vor allem um folgende maßgebliche Fragestellung: Schließt der in der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. zum Ausdruck gelangende Wille des Gesetzgebers die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen Gründen grundsätzlich aus oder sind diese vice versa vielmehr gerade wegen des gesetzgeberischen Willens angezeigt? Damit unmittelbar verbunden ist ferner die Frage, ob das oben dargestellte und sich auf sachliche Billigkeitsregelungen stützende BMF-Schreiben gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt oder doch rechtmäßig ist.

Einerseits weisen viele Beiträge daraufhin, dass der Gesetzgeber das Sanierungsprivileg des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bewusst und „mit seltener Eindeutigkeit“ aufgehoben habe³⁶⁹. Die Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen sei gewissermaßen ausdrücklich vom Gesetzgeber gewollt³⁷⁰. Da die höchstrichterliche Rechtsprechung für das Vorliegen sachlicher Unbilligkeit aber fordert, dass nach dem erklärten (oder mutmaßlichen) Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme geregelt hätte, folgert *Kanzler*, dass sachliche Billigkeitsgründe schlichtweg kaum vorliegen können³⁷¹. Die gesetzgeberische Entscheidung spricht für die Überzeugung, dass in der Besteuerung von Sanierungsgewinnen eben keine sachliche Unbilligkeit liegt³⁷². Insofern konterkariert insbesondere das BMF-Schreiben die Definition der BFH-Rechtsprechung zur sachlichen Unbilligkeit³⁷³. Noch nachdrücklicher führen *Bareis/ Kaiser* aus, dass das BMF mit seiner Verwaltungsanweisung zur Steuerfreiheit aus sachlichen Billigkeitsgründen ganz eindeutig seine Kompetenzen überschreite und in „erschreckender“ Weise das Verfassungsprinzip der Bindung der vollziehenden Gewalt an Recht und Gesetz missachte³⁷⁴. Allerdings ist auch zu konstatieren, dass soeben beschriebener Standpunkt bisweilen von seinen eigenen Verfechtern in gewisser Weise relativiert wird. So räumt etwa *Kanzler* ein, dass die Gründe für die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. mittlerweile derart fragwürdig geworden seien, dass die Streichung des Sanierungsprivilegs kaum mehr als Argument gegen einen sachlichen Billigkeitserlass zu Felde geführt werden könne³⁷⁵. Es müsse aus heutiger Sicht berücksichtigt werden, dass der Wille des den § 3 Nr. 66 EStG a.F. aufhebenden Gesetzgebers zum Zeitpunkt des BMF-Schreibens auf eine stark veränderte Rechtslage hinsichtlich Verlustberücksichtigung und Insolvenzordnung treffe. Außerdem sei in die Überlegungen

³⁶⁷ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 10; siehe auch *Bareis/ Kaiser*, DB 2004, 1841, 1842

³⁶⁸ Siehe dazu oben Gliederungspunkt D.II.1.a).

³⁶⁹ Vgl. nur *Kanzler*, FR 2003, 478, 481; ders., FR 2003, 1126, 1127

³⁷⁰ Vgl. *Heinicke* in *Schmidt*, EStG-Kommentar, § 3 ABC „Sanierungsgewinn“

³⁷¹ Vgl. *Kanzler*, FR 2003, 478, 481

³⁷² Vgl. *Bareis/ Kaiser*, DB 2004, 1841, 1847; gl.A. *Maus*, NZI 2000, 449, 454

³⁷³ Vgl. *Kanzler*, FR 2003, 1126, 1127

³⁷⁴ *Bareis/ Kaiser*, DB 2004, 1841, 1847; abseits dieser verfassungsrechtlichen Bedenken geht ihrer Ansicht nach auch der Rechtfertigungsversuch über den Zielkonflikt der Besteuerung von Sanierungsgewinnen mit der Insolvenzordnung ins Leere, siehe dazu DB 2004, 1841, 1843

³⁷⁵ Vgl. *Kanzler*, FR 2003, 478, 481

einzu beziehen, dass der Gesetzgeber selbst in der Gesetzesbegründung zur Streichung des Sanierungsprivilegs explizit auf Billigkeitsmaßnahmen hingewiesen habe³⁷⁶.

Andererseits vertreten die Befürworter des opponierenden Standpunkts die Ansicht, dass der Gesetzgeber mit der Abschaffung des Sanierungsprivilegs des § 3 Nr. 66 EStG a.F. mitnichten den Willen zum Ausdruck habe bringen wollen, dass Sanierungsgewinne steuerpflichtig seien³⁷⁷ oder gar ein Lösungsweg über Billigkeitsmaßnahmen generell versperrt sein solle³⁷⁸. Zwar ließe sich eine sachliche Unbilligkeit in der Sanierungsgewinnbesteuerung dann theoretisch verneinen, wenn man völlig isoliert von jedweden Beweggründen die bloße Tatsache der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG betrachte; dem Gesetzgeber könne aber unterstellt werden³⁷⁹, dass er Sanierungsbemühungen nicht unnötig habe behindern wollen³⁸⁰. Nach Ansicht von *Geist* habe der Gesetzgeber vielmehr mit der Streichung des Sanierungsprivilegs – ausweislich der Gesetzesbegründung – die damals „virulente“ Gefahr einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung bannen wollen³⁸¹, die daraus resultierte, dass Sanierungsgewinne gemäß § 3 Nr. 66 EStG a.F. steuerfrei und nicht mit den sanierungsauslösenden Verlusten zu verrechnen waren. In diesem Zusammenhang sei daher die Auffassung des FG Münster zutreffend, dass über diese Vermeidung einer Doppelbegünstigung hinaus keine Steuern auf Sanierungsgewinne erhoben werden sollten. Unter diesen Voraussetzungen liege also eine sachliche Unbilligkeit vor, mithin seien die Steuern auf einen überschießenden Sanierungsgewinn zu erlassen³⁸². Folgerichtig sehen *Gondert/ Büttner* in der Ablehnung von Billigkeitsentscheidungen gar eine Missachtung eines ausdrücklichen gesetzgeberischen Willens³⁸³.

Abseits dieser Einschätzungen zum exakten Willen des Gesetzgebers ob der Besteuerung/ Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen ist für *Kroschel* ein klares Indiz für die (prinzipielle) Zulässigkeit von sachlichen Billigkeitsmaßnahmen, dass sowohl die Bareis-Kommission als auch die Regierungsbegründung zum Steuerreformgesetz 1999 als konzeptionelle Fundamente der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. durch das *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997*³⁸⁴ ausdrücklich auf das u.U. gegebene Erfordernis von Billigkeitsmaßnahmen hingewiesen haben³⁸⁵. Dennoch sei trotz der grds. bestehenden, weil gewollten Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen zu bedenken, dass Billigkeitsmaßnahmen ihren eigentlichen Zweck darin hätten, Fehler eines (notgedrungen) generalisierenden Gesetzgebers zu korrigieren. Dieser Zweck werde aber verfehlt und der Gesetzgeber auch seiner Aufgabe nicht gerecht, wenn er Probleme einer Norm bereits erkenne, die Problemlösung aber sehenden Auges auf die Verwaltung und Rechtsprechung abwälze³⁸⁶.

Aus meiner Sicht überzeugt die Argumentation in den Entscheidungen der FG Münster und Köln auf ganzer Linie. Die Bareis-Kommission hatte durch ihre Thesen erreicht, dass der in Vergessenheit

³⁷⁶ Vgl. Kanzler, FR 2008, 1114, 1117

³⁷⁷ Vgl. nur Janssen, BB 2005, 1026, 1027

³⁷⁸ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2660

³⁷⁹ Wohl schon mit Blick auf die Gesetzesbegründung, Anm. der Verfassers

³⁸⁰ Vgl. Janssen, DStR 2003, 1055, 1056

³⁸¹ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2660

³⁸² Vgl. Janssen, BB 2005, 1026, 1027

³⁸³ Vgl. Gondert/ Büttner, DStR 2007, 1676, 1677

³⁸⁴ Zu Details/ Zusammenhängen des Gesetzgebungsprozesses siehe Gliederungspunkt B.II.2.

³⁸⁵ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1384 f.; gl.A. Fritsche, DStR 2000, 2171, 2173

³⁸⁶ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1387; gl.A. Maus, NZI 2000, 449, 453

geratene Zusammenhang zwischen Steuerbefreiung und Verlustausgleich wieder ins Gedächtnis des Gesetzgebers gerufen wurde. So ist er auch einem Vorschlag derselben Kommission gefolgt, das Sanierungsprivileg des § 3 Nr. 66 EStG a.F. zu streichen. Begründet wurde dies mit dem Hinweis, dass die Vorschrift zur Steuerbefreiung Element eines Steuerregimes war, in dem ein Ausgleich für nicht abzugsfähige Verluste geschaffen werden musste. Diese Notwendigkeit bestehe aber seit Einführung des unbegrenzten Verlustvortrags nicht mehr. Vielmehr müsse durch die Streichung der Steuerbefreiung eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung ausgeschlossen werden³⁸⁷. Darin zeigt sich doch sehr deutlich, dass es dem Gesetzgeber nicht um eine Erschwerung von Sanierungsbemühungen durch die Besteuerung von Sanierungsgewinnen gegangen sein kann, sondern dass sein Wille in der Beseitigung der Doppelbegünstigung bestanden haben muss. Insofern entspricht die Besteuerung von Sanierungsgewinnen seit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. zwar dem Gesetz, läuft aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwider, wenn die Möglichkeit einer Doppelbegünstigung gar nicht (mehr) besteht, wenn also z.B. nach Ausnutzung aller Verlustverrechnungsmöglichkeiten immer noch ein überschüssender Sanierungsgewinn übrig bleibt. Dann widersprechen diesbezügliche sachliche Billigkeitsmaßnahmen nicht dem gesetzgeberischen Willen; sie sind gemäß der Begriffsdefinition der BFH-Rechtsprechung gerade angezeigt. Ferner kann auch nicht übersehen werden, dass der Gesetzgeber selbst auf die Möglichkeit hingewiesen hat, sachliche Härtefälle etwa im Erlassweg zu lösen. Darüber hinaus ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber in anderen steuerlichen Regelungsbereichen keine ausdrücklichen Aussagen mehr zu Sanierungssituationen trifft, sondern – wie etwa bei der Neuregelung des Mantelkaufs – schlicht darauf verweist, dass von der Besteuerung überschüssender Sanierungsgewinne auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitswege abgesehen werden soll³⁸⁸.

Allerdings ist das Verhalten des Gesetzgebers im Lichte der BFH-Definition sachlicher Unbilligkeit durchaus zweifelhaft. Denn sachliche Billigkeitsmaßnahmen sollen sich auf Härtefälle beziehen, die vom Gesetzgeber so nicht abzusehen oder gewollt waren. Der Gesetzgeber verweist aber gerade in Ansehung solcher Härten auf Billigkeitsmaßnahmen. Ganz offensichtlich erkennt er also bereits die Probleme der Norm respektive der Streichung derselben, überlässt die Problemlösung aber dennoch anderen, weil er selbst keine Regelungen dazu trifft.

2. Persönliche Unbilligkeit

a) Allgemeines

Soll eine persönliche Billigkeitsmaßnahme erforderlich sein, so müssen die Billigkeitsgründe im Gegensatz zur sachlichen Billigkeit aus den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen resultieren. Dies ist regelmäßig bei Steuern denkbar, die an die Leistungsfähigkeit anknüpfen, bei Objekt- oder Verkehrsteuern demgegenüber eher seltener. Grundsätzlich ausgeschlossen sind sie,

³⁸⁷ Vgl. BT-Drucks. 13/ 7480, S. 192

³⁸⁸ Vgl. Gondert/ Büttner, DStR 2008, 1676, 1677 m.w.N.

sofern der Steuerpflichtige die Steuern auf andere überwälzen kann bzw. übergewälzt hat³⁸⁹. Das Vorliegen von persönlichen Billigkeitsgründen hat zwei Voraussetzungen, die beide kumulativ erfüllt sein müssen, um persönliche Billigkeitsmaßnahmen zu begründen. Es sind dies einerseits die *Erlassbedürftigkeit* des Steuerpflichtigen sowie andererseits zusätzlich seine *Erlasswürdigkeit*.

Erlassbedürftigkeit des Steuerpflichtigen liegt nach st. Rspr. des BFH dann vor, wenn eine Versagung von Billigkeitsmaßnahmen die wirtschaftliche/ persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichten oder zumindest ernsthaft gefährden würde³⁹⁰. Eine derartige Gefährdung soll dann vorliegen, wenn ohne Billigkeitsmaßnahmen der notwendige Lebensunterhalt (vorübergehend oder dauerhaft) nicht mehr bestritten oder die Erwerbstätigkeit/ das Unternehmen nicht mehr fortgesetzt/ fortgeführt werden kann. Gemäß BFH gehören neben den Mitteln für Nahrung, Kleidung, Wohnung und ärztliche Behandlung auch solche für den notwendigen Hausrat und sonstige erforderliche Gegenstände des täglichen Lebens dazu. Ferner ist auch auf Unterhaltsleistungen für mit im Haushalt des Steuerpflichtigen lebende Personen abzustellen³⁹¹. Die Gefährdung der Fortsetzung der Erwerbstätigkeit ist losgelöst vom gefährdeten Lebensunterhalt. Denn dem Steuerpflichtigen soll nicht aufgebürdet werden, wegen der Steuererhebung seine Erwerbstätigkeit aufzugeben³⁹². Dabei soll das, was für die Fortsetzung der Erwerbstätigkeit gilt, grds. analog auch für den Fortbestand juristischer Personen gelten³⁹³.

Ob eine Existenzgefährdung vorliegt, ist insbesondere auch anhand der Vermögenslage des Steuerpflichtigen zu entscheiden³⁹⁴. Dabei hat er alle verfügbaren Mittel einzusetzen; ihm ist es zumutbar, zur Begleichung von Steuerschulden Kreditmittel aufzunehmen oder seine eigene Vermögenssubstanz anzugreifen, jedoch darf mit dem Eingriff in die Vermögenssubstanz nicht sein Ruin einhergehen³⁹⁵. Dies kann etwa bedeuten, dass eine bescheidene Lebensführung möglich oder die Altersvorsorge des Steuerpflichtigen gesichert bleiben muss³⁹⁶.

Ein Erlass von Steuern aus persönlichen Billigkeitsgründen kommt nach der Rechtsprechung weiterhin nur dann in Frage, wenn die wirtschaftliche Notlage bzw. die Existenzgefährdung durch die Steuerfestsetzung selbst verursacht ist³⁹⁷. Die persönliche Unbilligkeit müsse in der Steuereinzahlung selbst liegen, woran es allerdings fehle, wenn das Finanzamt die Steueransprüche ohnehin nicht durchsetzen könne, weil Einkünfte/ Vermögen zu gering seien oder einem Pfändungsschutz unterlägen³⁹⁸. Denn ein Erlass würde in derartigen Situationen nichts an der wirtschaftlichen Notlage ändern und wäre ohne wirtschaftlichen Vorteil für den Steuerpflichtigen³⁹⁹. Gegen dieses Monokausalitätserfordernis spricht sich in deutlicher Form etwa *Stöcker* aus. Erstens sei ein solches

³⁸⁹ Vgl. Rüsken in Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 85; vorsichtiger, aber wohl zustimmend Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 38; a.A. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 32

³⁹⁰ Vgl. BFH v. 26.02.1987 IV R 298/ 84, BStBl. II 1987, 612

³⁹¹ Vgl. BFH v. 29.04.1981 IV R 23/ 78, BStBl. II 1981, 726

³⁹² Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 93

³⁹³ Ebenda; hier vorsichtiger Rüsken in Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 86

³⁹⁴ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 33

³⁹⁵ Vgl. BFH v. 29.09.1994 III S 5/ 94, BFH/ NV 1995, 370; BFH v. 26.02.1987 IV R 298/ 84, BStBl. II 1987, 612

³⁹⁶ Zu Details eines derartigen Schonvermögens vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 33 m.w.N.; Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 101

³⁹⁷ BFH v. 27.04.2001 XI S 8/ 01, BFH/ NV 2001, 1362

³⁹⁸ BFH v. 24.10.1988 X B 54/ 88, BFH/ NV 1989, 285

³⁹⁹ BFH v. 30.09.1996 X B 131/ 96, BFH/ NV 1997, 326, 328

dem Gesetz nicht zu entnehmen und zweitens auch sinnwidrig. Ein ohnehin existenziell gefährdeter Steuerschuldner werde durch die Versagung der Erlassmöglichkeit dann doppelt belastet. Der Wegfall der Steuerschuld verbessere die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen und mindere seine Existenzgefährdung in jedem Fall, da die Versagung eines Steuererlasses geeignet sei, die Intensität und mutmaßliche Dauer der Existenzgefährdung zu verstärken⁴⁰⁰. Die Ursache der Existenzgefährdung kann nach Ansicht von Loose nur unbeachtlich für die Erlassbedürftigkeit sein, da ansonsten ein Billigkeitserlass immer dann ausgeschlossen wäre, wenn sich der Steuerpflichtige bereits vor der Festsetzung des Steueranspruchs in einer Notlage befinde⁴⁰¹.

Nach st. Rspr. und „einhelliger Meinung im Schrifttum“⁴⁰² muss neben der Erlassbedürftigkeit des Steuerpflichtigen kumulativ auch seine *Erlasswürdigkeit* vorliegen, um Billigkeitsmaßnahmen aus persönlichen Gründen zu rechtfertigen⁴⁰³. Um erlasswürdig zu sein, muss der Steuerpflichtige ein Verhalten zeigen, dass nicht in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößt und darf die mangelnde Leistungsfähigkeit (zur Steuerzahlung) nicht selbst herbeigeführt haben⁴⁰⁴. Allgemein gültige Aussagen für oder wider das Vorliegen von Erlasswürdigkeit existieren nicht⁴⁰⁵, dies muss vielmehr im Rahmen einer prüfenden Gesamtwürdigung aller Umstände des einzelnen Falles festgestellt werden⁴⁰⁶, wobei keine „kleinlichen“ Prüfungsmaßstäbe anzulegen sein sollen⁴⁰⁷.

Die Erlasswürdigkeit kann erstens dann verneint werden, wenn der Steuerpflichtige ein steuerunehrliches Verhalten gezeigt hat. Dieses Fehlverhalten soll grundsätzlich nicht durch einen Erlass belohnt werden. Klassischerweise erfüllt die Hinterziehung von Steuern diesen Tatbestand⁴⁰⁸. Allerdings gilt dies nicht kategorisch in jedem Fall. Soweit der Steuerpflichtige unter Einsatz der ihm zur Verfügung stehenden Mittel dazu beiträgt, die Folgen seines steuerunehrlichen Verhaltens zu kompensieren oder sein Fehlverhalten schon viele Jahre zurückliegt, führt etwa eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung nicht automatisch zur Erlassunwürdigkeit⁴⁰⁹. Eine einmal vorliegende Erlassunwürdigkeit haftet dem Steuerpflichtigen also nicht für den Rest seines Lebens an, sondern kann in eine Erlasswürdigkeit umgewandelt werden⁴¹⁰.

Zweitens kann auch die Verletzung steuerlicher Pflichten eine Erlassunwürdigkeit begründen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn schuldhaft Steuererklärungen nicht abgegeben wurden⁴¹¹. Der Steuerpflichtige muss grundsätzlich seine Erklärungspflichten erfüllen und sich um die Tilgung seiner Steuerschulden bemühen⁴¹². Allerdings führt die Verletzung von steuerlichen Erklärungspflichten allein nicht zwangsläufig zur Erlassunwürdigkeit. Diese muss sich vielmehr auch nach einer

⁴⁰⁰ Vgl. Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 58 ff.; gl.A. Weigell/ Beckert in Bopp, Formularbuch Recht und Steuern 2008, C.10.01, Rz. 22; siehe dazu insbesondere auch ausführliche Darstellung der Problematik in Farr, BB 2002, 1989-1994; wohl a.A. Janssen, DStZ 1990, 406, 408

⁴⁰¹ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 91; gl.A. FG Brandenburg v. 05.10.1995 1 K 36/ 95 AO, EFG 1995, 1092

⁴⁰² Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 66

⁴⁰³ Vgl. BFH v. 17.12.1993 IV B 21/ 93, BFH/ NV 1994, 606

⁴⁰⁴ Vgl. grundlegend BFH v. 14.11.1957 IV 418/ 56 U, BStBl. III 1958, 153; BFH v. 30.09.1996 X B 131/ 96, BFH/ NV 1997, 326

⁴⁰⁵ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 36

⁴⁰⁶ BFH v. 29.04.1981 IV R 23/ 78, BStBl. II 1981, 726, 728; Janssen, DStZ 1990, 406, 408

⁴⁰⁷ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 104; Fritsche, DStR 2000, 2171, 2174; i.d.S. geht Rüsen in Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 100 davon aus, dass einzelne Pflichtverstöße nicht bereits zur Erlassunwürdigkeit ausreichen.

⁴⁰⁸ Vgl. BFH v. 05.03.1987 VII B 138/ 86, BFH/ NV 1987, 619

⁴⁰⁹ Vgl. BFH v. 11.03.1988 III R 236/ 84, BFH/ NV 1989, 432; BFH v. 14.10.1993 X B 52/ 93, BFH/ NV 1994, 562

⁴¹⁰ Vgl. Janssen, DStZ 1990, 406, 408

⁴¹¹ Vgl. BFH v. 18.08.1988 V B 71/ 88, BFH/ NV 1990, 137

⁴¹² Vgl. Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 68

Gesamtwürdigung aller Einzelfallumstände ergeben. So kann die Erlasswürdigkeit trotz jahrelanger Nichterfüllung der Erklärungspflichten trotzdem bestehen, wenn besondere Umstände wie jugendliches Alter, Krankheit, Abhängigkeit von Dritten, Schicksalsschläge oder Existenzgefährdung es rechtfertigen, das Allgemeininteresse an der Einziehung von Steuern zurücktreten zu lassen⁴¹³.

Der Steuerpflichtige ist drittens dann grundsätzlich nicht erlasswürdig, wenn er seine Leistungsunfähigkeit selbst herbeigeführt hat⁴¹⁴. Lediglich wirtschaftliche Fehlentscheidungen in der Geschäftsführung, seien es Fehlinvestitionen, überhöhte Fremdfinanzierung oder besondere Risikogeschäfte, führen regelmäßig nicht zur Erlassunwürdigkeit⁴¹⁵. Ganz allgemein sollen Billigkeitsmaßnahmen dann geboten, eine Erlasswürdigkeit also zu bejahen sein, sofern der Steuerpflichtige unverschuldet, entschuldbar oder lediglich leicht fahrlässig in die wirtschaftliche Notlage gelangt ist⁴¹⁶. Wird die Leistungsunfähigkeit hingegen vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt, so wird der Steuerpflichtige erlassunwürdig⁴¹⁷. In diesem Sinne kann etwa eine Erlassunwürdigkeit vorliegen, wenn der Steuerpflichtige vorhandenes Vermögen verschwendet oder eine unangemessene Lebensführung zeigt. Außerdem ist zu beachten, inwieweit der Steuerpflichtige dazu beizutragen gewillt scheint, seine Steuerschulden/ Steuerrückstände selbst abzutragen. Kündigt er beispielsweise sein Arbeitsverhältnis oder unterlässt er Bemühungen um eine Erwerbstätigkeit, so führt dies zur Erlassunwürdigkeit⁴¹⁸.

b) Anwendung auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Die wissenschaftliche Diskussion befasst sich vorwiegend und in erster Linie mit der Fragestellung, ob trotz oder gerade wegen der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. Steuererlasse auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen angezeigt sind oder nicht⁴¹⁹. Wenigstens könnte man es in dieser Weise deuten, dass sich hierzu mannigfaltige Beiträge finden lassen, während solche zur Thematik von Sanierungsgewinnen und persönlichen Billigkeitsentscheidungen äußerst dünn gesät sind. Die wenigen vorhandenen Beiträge thematisieren – wie auch die zugehörige Rechtsprechung – zudem in eher allgemeiner Form Erlasse aus persönlichen Billigkeitsgründen in Sanierungsfällen. Es bietet sich daher an, die dort erörterten allgemeinen bzw. übergeordneten Grundsätze auf den „Spezialfall“ der Sanierungsgewinne zu übertragen.

Ob persönliche Billigkeitsentscheidungen in Sanierungsfällen möglich sind und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen, darüber besteht in Rechtsprechung und Schrifttum keine Einigkeit⁴²⁰. Grundsätzlich bedarf es für das Vorliegen persönlicher Billigkeitsgründe sowohl der Erlassbedürftigkeit als auch der Erlasswürdigkeit des Steuerpflichtigen. Erlassbedürftig soll er nach st. Rspr. dann sein, wenn seine wirtschaftliche oder persönliche Existenz im Fall der Versagung von Billigkeitsmaßnahmen vernichtet

⁴¹³ Vgl. BFH v. 15.10.1992 X B 152/ 92, BFH/ NV 1993, 80; Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar § 227, Rn. 69 ff.

⁴¹⁴ Siehe Fn. 404

⁴¹⁵ Vgl. Stöcker in Beermann/ Gosch, AO-Kommentar, § 227, Rn. 73

⁴¹⁶ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 103

⁴¹⁷ Vgl. FG Münster v. 14.03.2002 5 K 6321/00 AO, EFG 2002, 891, 892

⁴¹⁸ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 39 m.w.N.

⁴¹⁹ Siehe oben Gliederungspunkt D.II.1.b); Ursache dafür dürfte der Meinungsstreit um die Anwendbarkeit/ Rechtmäßigkeit des BMF-Schreibens sein, das sich ausschließlich auf Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen Gründen bezieht.

⁴²⁰ Vgl. nur Rüsken in Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 93

oder ernstlich gefährdet wird⁴²¹. Dies wiederum ist insbesondere auch dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in eine finanzielle Notlage geraten würde, in der die Fortführung der Erwerbstätigkeit nicht mehr möglich ist⁴²². Insofern soll hinsichtlich der Fortsetzung der Erwerbstätigkeit/ eines Betriebs keine Unterscheidung zwischen natürlichen und juristischen Personen notwendig oder sachgerecht sein⁴²³. Diese Voraussetzung der Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz bzw. der Fortsetzung der Erwerbstätigkeit wird regelmäßig beim Vorliegen von Sanierungsgewinnen erfüllt sein. Ansonsten könnten bereits gar keine Sanierungsgewinne vorliegen, weil diese nach der Definition der ständigen BFH-Rechtsprechung nur durch Maßnahmen entstehen, die geeignet sind, Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen⁴²⁴.

Zusätzlich ist bei der Entscheidung ob einer zu behandelnden Existenzgefährdung auch die Vermögenslage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen⁴²⁵. Zur Begleichung von Steueransprüchen ist ihm nach der BFH-Rechtsprechung zumutbar, Fremdkapital aufzunehmen oder auf seine Vermögenssubstanz zurückzugreifen⁴²⁶. In der für die Entstehung von Sanierungsgewinnen maßgeblichen Situation des Steuerpflichtigen dürften ihm derartige Zumutungen aber regelmäßig nicht mehr offen stehen. Denn wenn der Steuerpflichtige noch Kreditmittel akquirieren oder von seiner Vermögenssubstanz zehren könnte, ergäbe sich u.U. keine Notwendigkeit, mit Gläubigern überhaupt über Forderungsverzichte zu verhandeln bzw. solche mit diesen zu vereinbaren. Folglich entstünden dann auch keine Sanierungsgewinne und die Frage nach einem Erlass von Steuern auf diese Sanierungsgewinne stellte sich erst gar nicht.

Letztens knüpft der BFH in seinen einschlägigen Entscheidungen die Eigenschaft der Erlassbedürftigkeit auch an ein Monokausalitätserfordernis. Demnach kann eine wirtschaftliche Notlage nur dann einen Billigkeitserlass aus persönlichen Gründen rechtfertigen, wenn sie durch die Steuerfestsetzung/ -erhebung selbst verursacht worden ist⁴²⁷; d.h. zwischen der Einziehung der Steuer und den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen soll ein konkreter Kausalzusammenhang bestehen müssen⁴²⁸. Für den Fall von Sanierungsgewinnen würde dieses Kausalitätserfordernis zu einer Versagung von Billigkeitsmaßnahmen aus persönlichen Gründen führen. Nach vorstehend dargestellter Definition entstehen Sanierungsgewinne durch den von Gläubigern gewährten Erlass von Forderungen, um ein notleidendes Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren. Die Existenzgefährdung bestand also bereits zum Zeitpunkt vor der Entstehung der Sanierungsgewinne, mithin vor der Festsetzung des Steueranspruchs auf die Sanierungsgewinne. Folglich wäre ein Kausalzusammenhang zwischen Steueranspruch und Existenzgefährdung zu verneinen. Jedoch könnte hilfsweise argumentiert werden, dass die Existenzgefährdung durch den Forderungsverzicht der Gläubiger zunächst beseitigt wird und durch die Festsetzung des Steueranspruchs wieder neu entsteht oder auflebt. Allerdings halten viele Autoren bereits das Bestehen des Kausalitätserfordernisses für

⁴²¹ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 89

⁴²² Vgl. BFH v. 26.02.1987 IV R 298/ 84, BStBl. 87, 612; dazu bereits Kirchhof, Billigkeit im Abgabenrecht 1983, S. 789

⁴²³ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse; AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 93; gl.A. Weigell/ Beckert in Bopp et al., Formularbuch Recht und Steuern 2008, C.10.01, Rz. 21; zurückhaltender Rüsen in Klein, AO-Kommentar, § 163, Rz. 86

⁴²⁴ Vgl. BFH v. 12.10.2005 X R 42/ 03, BFH/ NV 2006, 715, 716

⁴²⁵ Siehe Fn. 394

⁴²⁶ Siehe Fn. 395

⁴²⁷ Vgl. BFH v. 27.04.2001 XI S 8/ 01, BFH/ NV 2001, 1362

⁴²⁸ Siehe dazu oben Gliederungspunkt D.II.2.a) sowie zu den Nachweisen in Rechtsprechung Fn. 397 bis 399

fragwürdig, diese Auffassung der Rechtsprechung und ihre enge Auslegung der § 163, 227 AO trifft vor allem in der (Kommentierungs-)Literatur auf Ablehnung. Ein solches Kausalitätserfordernis sei den gesetzlichen Billigkeitsregelungen der §§ 163, 227 AO nicht zu entnehmen und ferner auch sinnwidrig⁴²⁹. Folgt man dieser zutreffenden Meinung, so wird obige Hilfsargumentation hinfällig und die Besteuerung von Sanierungsgewinnen kann die Erlassbedürftigkeit des Steuerpflichtigen begründen.

Um persönliche Billigkeitsmaßnahmen rechtfertigen zu können, bedarf es wie im vorstehenden Gliederungspunkt gezeigt neben der Erlassbedürftigkeit ferner auch der Erlasswürdigkeit des Steuerpflichtigen. Diese ist nach der Rspr. des BFH dann zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige seine mangelnde Leistungsfähigkeit selbst herbeigeführt oder durch sein steuerliches Verhalten in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen hat, alternativ durch steuerunehrliches Verhalten oder die Verletzung steuerlicher Pflichten. Bezüglich der Verstöße gegen Allgemeininteressen können für die Konstellation von Sanierungsgewinnen freilich keine allgemeingültigen Aussagen getroffen werden: Steuerunehrliches Verhalten oder die Verletzung steuerlicher Pflichten können in Sanierungssituationen ebenso wahrscheinlich vorliegen oder nicht wie in jeder anderen Situation zu bejahender Erlassbedürftigkeit auch. Etwas anders stellt sich dies für das Kriterium der Ursache der Leistungsunfähigkeit dar. Selbst herbeigeführte Leistungsunfähigkeit reicht grundsätzlich zu einer Verneinung der Erlasswürdigkeit aus. Allerdings sollen bloße Fehler in der Geschäftsführung wie falsche Investitionen, zu hohe Kreditaufnahmen oder hoch riskante Geschäfte regelmäßig nicht zur Erlassunwürdigkeit führen⁴³⁰. Nur bei grob fahrlässiger oder gar vorsätzlicher Herbeiführung der mangelnden Leistungsfähigkeit ist der Steuerpflichtige nicht erlasswürdig. Für die hier maßgebende Betrachtung von Sanierungsfällen im Allgemeinen bzw. der Entstehung von Sanierungsgewinnen im Besonderen dürfte eine grob fahrlässige oder vorsätzliche Fehlleitung eines Betriebs/ Unternehmens eher die Ausnahme sein. Aus dieser Sicht sollte das Kriterium der Ursache der Leistungsunfähigkeit regelmäßig kein Hindernis für die Erlasswürdigkeit darstellen.

III. Problemstellungen der Billigkeitslösung

Grds. wird die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege und insbesondere die entsprechende Verwaltungsanweisung des BMF von vielen Autoren als Schritt in die richtige Richtung begrüßt, weil dadurch unternehmerisch sinnvolle und wirtschaftlich notwendige Maßnahmen zur Sanierung von notleidenden Unternehmen gefördert werden können⁴³¹. Trotzdem wird die Billigkeitsregelung nicht als dauerhafter und adäquater Heilsbringer eingestuft, vielmehr sieht man in ihr eine Interims- oder Hilfslösung in der Hoffnung darauf, dass der Gesetzgeber zeitnah das Heft normativ wieder selbst in die Hand nehmen wird⁴³². Grund für diese Zweifel an der Billigkeitslösung und den Wunsch nach einer gesetzlichen Regelung sind einerseits systematische, andererseits ganz

⁴²⁹ Siehe dazu ebenfalls oben Gliederungspunkt D.II.2.a).

⁴³⁰ Vgl. Fritsch in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 227, Rz. 39

⁴³¹ Vgl. Eilers/ Bühring, StuW 2009, 246; Thouet, ZInsO 2008, 664, 666; Geist, BB 2008, 2658, 2659; Janssen, DStR 2003, 1055, 1059; a.A. Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841, 1843

⁴³² Vgl. Eilers/ Bühring, StuW 2009, 246, 255; Kanzler, FR 2003, 478, 481; ders., FR 2008, 1114, 1117

pragmatische Schwachstellen von Billigkeitsmaßnahmen im Allgemeinen und auch des BMF-Schreibens im Speziellen. Die nachfolgende Darstellung der wesentlichen Kritikpunkte und Problemstellungen bildet den Abschluss dieses Kapitels zur ertragsteuerlichen Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege.

1. Fehlende Rechtssicherheit

Die Regelungen der §§ 163, 227 AO sind nach h.M. Vorschriften, über die die Finanzbehörden nach eigenem Ermessen entscheiden⁴³³. Auch wenn man der Ansicht folgt, dass auf der Rechtsfolgende – wie etwa durch das BMF-Schreiben⁴³⁴ – u.U. eine Ermessensreduzierung auf Null eintritt⁴³⁵, so bestehen auf der Tatbestandsseite mit dem Begriff der Unbilligkeit oder den Sanierungsvoraussetzungen des BMF-Schreibens (Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und -absicht) doch Möglichkeiten, die der Finanzverwaltung einen Beurteilungsspielraum bei ihrer Ermessensentscheidung einräumen⁴³⁶. Gerade auch deshalb, weil das BMF-Schreiben selbst keine Definition dieser Voraussetzungen leistet. Zwar entsprechen diese im Wesentlichen den von der Rechtsprechung zum § 3 Nr. 66 EStG a.F. entwickelten Grundsätzen. Dennoch kann der Sanierungserlass der Finanzverwaltung nicht die Rechtssicherheit einer spezialgesetzlichen Regelung liefern⁴³⁷. Dies gilt analog und verstärkt auch für die allgemeinen Billigkeitsregelungen nach § 163, 227 AO und ihre zentrale Tatbestandsvoraussetzung der Unbilligkeit; allein die ausufernde Rechtsprechung zum Vorliegen sachlicher oder persönlicher Billigkeitsgründe ist ein Indiz dafür.

Zur Schmälerung der fehlenden Rechts- und Planungssicherheit wird bisweilen im Schrifttum vorgeschlagen, vor Durchführung von Sanierungsmaßnahmen, die zu einem Sanierungsgewinn führen, beim Finanzamt grundsätzlich eine verbindliche Auskunft bezüglich der tatbestandlichen Anwendbarkeit einzuholen⁴³⁸, zumindest soweit es um die Anwendung des BMF-Schreibens geht. Gegenüber einer gesetzlichen Regelung hat aber auch diese Vorgehensweise Nachteile, weil ein derartiges Auskunftsverfahren einen gewissen Zeitrahmen in Anspruch nimmt und ferner auch Kosten verursacht⁴³⁹.

Geradezu desaströse Auswirkungen auf den Sanierungserlass der Finanzverwaltung könnte die Entscheidung des FG München haben, in der das Gericht die Anwendbarkeit des BMF-Schreibens grundsätzlich verneint. Darin liege ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, weil der Gesetzgeber mit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen ausdrücklich aufgehoben habe und das BMF-Schreiben diesen Willen bewusst unterlaufe⁴⁴⁰. Erst das diesbezüglich beim BFH anhängige Revisionsverfahren wird hier weitere Klärung herbeiführen können.

⁴³³ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 9

⁴³⁴ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 12

⁴³⁵ Vgl. Strüßer/ v. Donat, BB 2003, 2036, 2037; Blöse, GmbHR 2003, 579, 580

⁴³⁶ Vgl. Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 903

⁴³⁷ Vgl. Kahlert, ZIP 2009, 643

⁴³⁸ Vgl. Eilers/ Bühring, StuW 2009, 246, 253 m.w.N.

⁴³⁹ Ebenda

⁴⁴⁰ Vgl. FG München v. 12.12.2007 1 K 4487/ 06, EFG 2008, 615, 616; siehe dazu insbesondere Gliederungspunkt B.II.3.

2. Eingeschränkter Geltungsbereich

Von erheblicher praktischer Relevanz ist die Fragestellung, inwieweit die Billigkeitslösung auch auf die Gewerbesteuer übertragen werden kann, für deren Erhebung gem. § 1 GewStG die Gemeinden zuständig sind. Trotz der kommunalen Zuständigkeit für die Erhebung sind die Finanzbehörden nach § 184 II AO gleichwohl befugt, bei der Festsetzung der Steuermessbeträge Billigkeitsmaßnahmen zu treffen⁴⁴¹. Voraussetzung ist lediglich eine allgemeine Verwaltungsvorschrift des BMF oder einer obersten Landesfinanzbehörde. Dieses Erfordernis könnte theoretisch bereits durch das BMF-Schreiben zum Billigkeitserlass von Sanierungsgewinnen erfüllt sein⁴⁴². Die naheliegende theoretische Möglichkeit der Festsetzung eines niedrigeren Messbetrags aus Billigkeitserwägungen durch das zuständige Finanzamt wird aber praktisch dadurch verwehrt, dass das BMF-Schreiben seinen Anwendungsbereich auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer einschränkt und die Zuständigkeit für Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen der Gewerbesteuer ausdrücklich den Gemeinden selbst zuweist⁴⁴³. Das BMF-Schreiben kann insoweit kaum als allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Regelung von Billigkeitsmaßnahmen im Regime der Gewerbesteuer gedeutet werden. Faktisch bleibt also die Gemeinde für die Besteuerung von Sanierungsgewinnen zuständig und ist selbst für die Vornahme von Billigkeitsmaßnahmen verantwortlich⁴⁴⁴. Auch wenn in diesem Zusammenhang der Entscheidung einer Fachbehörde für eine Billigkeitslösung eine gewisse Leitwirkung bezüglich der Tatbestandsvoraussetzungen zugesprochen wird⁴⁴⁵, so bleibt im Ergebnis das Nebeneinander zweier Zuständigkeitsbereiche doch ein Manko im Hinblick auf eine wünschenswerte Rechtssicherheit. Diesem Umstand kann auch nur bedingt abgeholfen werden, indem das zuständige Finanzamt zunächst die Zustimmung der Gemeinde einholt und sodann den Steuermessbetrag unabhängig des § 184 II AO nach § 163 I AO niedriger festsetzt⁴⁴⁶ oder indem man das unter D.III.1. dargestellte Auskunftsverfahren auch mit der jeweils zuständigen Gemeinde durchführt⁴⁴⁷.

3. Konflikte mit EG-Beihilferecht

Der Prozess der europäischen Integration führt dazu, dass nationalstaatliche Sonderregelungen im Bereich der Unternehmensteuern nicht mehr nur aus nationaler Sicht zu bewerten, sondern auch in einen europarechtlichen Kontext eingebettet sind⁴⁴⁸. Problematisch wird dies dann, wenn der Bereich des EG-Beihilferechts eröffnet ist. Denn nach Art. 87 I EGV sind staatliche Beihilfen dann unzulässig, wenn sie mit dem gemeinsamen europäischen Binnenmarkt nicht vereinbar sind. Solche europarechtswidrigen staatlichen Beihilfen werden von der EU-Kommission sanktioniert. Dabei ist der Begriff der staatlichen Beihilfe weiter gefasst als der einer Subvention: Beihilfen sind nicht nur positive

⁴⁴¹ Vgl. Loose in Tipke/ Kruse, AO-/ FGO-Kommentar, § 227, Rz. 23

⁴⁴² Vgl. Düll/ Fuhrmann/ Eberhard, DStR 2003, 862, 865

⁴⁴³ Vgl. BMF-Schreiben, Tz. 15 Satz 1

⁴⁴⁴ Vgl. Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 901

⁴⁴⁵ Ebenda

⁴⁴⁶ Vgl. Düll/ Fuhrmann/ Eberhard, DStR 2003, 862, 865

⁴⁴⁷ Vgl. Eilers/ Bühring, StuW 2009, 246, 253

⁴⁴⁸ Vgl. Strüber/ v. Donat, BB 2003, 2036

Leistungen, sondern gerade auch die Verminderung von Belastungen wie etwa der Erlass von Steuern⁴⁴⁹. I.d.S. hatte auch das BMF selbst bereits 2002 festgestellt, dass Steuererlasse einen solchen Beihilfecharakter haben können⁴⁵⁰. Daher und unter Berücksichtigung der bisherigen Entscheidungspraxis kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Freistellungspraxis der Finanzverwaltung einer beihilferechtlichen Untersuchung/ Prüfung unterzogen wird⁴⁵¹. Wird im Zuge dessen ein Steuererlass als europarechtswidrige Beihilfe qualifiziert, so droht dem durch den Erlass Begünstigten als Folge die Rückzahlung der erlassenen Steuern nebst Zinsen, und zwar selbst dann, wenn dadurch erneut eine Insolvenz des vormals sanierten Unternehmens droht⁴⁵². Für betroffene Unternehmen resultiert daraus ohne Zweifel ein erheblicher Unsicherheitsfaktor.

E. Resümee

Gegenstand dieser wissenschaftlichen Ausarbeitung war zweierlei. Einerseits sollte untersucht werden, ob Sanierungsgewinne ein Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sein können. Dabei ging es im Kern um die Frage, wie Buchgewinne aus einem Forderungsverzicht steuerlich zu behandeln wären, um das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gleichheitsgerechter Besteuerung zu realisieren. Zum Anderen sollte über diese rechtstheoretische Untersuchung hinaus analysiert werden, unter welchen Voraussetzungen Steuern auf Sanierungsgewinne aus Billigkeitsgründen zu erlassen sind. Denn seit der Streichung der spezialgesetzlichen Vorschrift sind die entsprechenden Billigkeitsvorschriften die einzig verbliebene materiell-rechtliche Grundlage, mit der eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen erreicht werden kann.

Nachfolgend werden zunächst die wesentlichen Schritte und Ergebnisse der Untersuchung beider Themenkreise dargestellt. Über diese stark rechtsdogmatisch geprägte Sichtweise hinaus sollen anschließend daran aber auch weiterführende Überlegungen hinsichtlich wirtschaftlicher Notwendigkeiten bei der Sanierung von Unternehmen angestellt werden.

I. Zusammenfassung

Als Einstieg in die Thematik der Behandlung von Sanierungsgewinnen wurde unter B.I. dargestellt, wie Sanierungsgewinne grds. entstehen können und wie diese handels- und steuerbilanziell abzubilden sind. Es wurde zunächst festgestellt, dass der Sanierungsbegriff kein legal definierter ist, seine Abgrenzung vor allem auf eine höchstrichterliche Rechtsprechung zurückgeht, die durch die Entwicklung einzelner Definitionsmerkmale weiter konkretisiert wurde. Grds. existieren zur Rettung eines Unternehmens diverse Varianten von Sanierungsmaßnahmen mit Gewinnauswirkungen. Dieser Beitrag fokussierte aber allein auf die spezifische Fallgestaltung des Schuldnerlasses. Dessen rechtliche Grundlage bildet regelmäßig ein zivilrechtlicher Erlassvertrag zwischen Gläubiger und zu sanierendem Schuldner. Bilanziell entfällt dadurch auf Seiten des Schuldners die Verbindlichkeit, seitens des

⁴⁴⁹ Herrmann, ZInsO 2003, 1069, 1071; nach Strüber/ v. Donat, BB 2003, 2036, 2040 entspricht es der ständigen Entscheidungspraxis von Kommission und EuGH, dass eine Beihilfe auch in der Gewährung von Steuervergünstigungen bestehen kann.

⁴⁵⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.09.2002, abgedruckt in ZIP 2002, 1916

⁴⁵¹ Vgl. Strüber/ v. Donat, BB 2003, 2036, 2040

⁴⁵² Vgl. Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 907

erlassenden Gläubigers erlischt die korrelierende Forderung. Beide Positionen müssen aus der jeweiligen Handelsbilanz ausgebucht werden; die erforderlichen Gegenbuchungen werden von den außerordentlichen Erträgen bzw. Aufwendungen aufgenommen und führen mit Erstellung des Jahresabschlusses zu einem Bilanzgewinn bzw. –verlust. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz schlägt sich diese handelsbilanzielle Abbildung auch in der Steuerbilanz nieder, insbesondere entsteht dem Schuldner steuerbilanziell ein Gewinn.

Die Darstellung der Behandlung solcher Sanierungsgewinne im materiellen Ertragsteuerrecht (siehe B.II.) erweiterte den thematischen Einstieg und war auch für das Verständnis der beiden Kernkapitel C. und D. von Bedeutung. Erstens hat dieser Beitrag anhand einer Retrospektive gezeigt, welch wechselvolle Geschichte die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen durchlaufen hat hin zum geltenden materiellen Recht. Die Sanierungsgewinnbesteuerung wurde maßgeblich von der höchstrichterlichen Rechtsprechung des RFH bzw. des BFH geprägt, die eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen als nicht sachgerecht ansahen und dieses Ergebnis mit wechselnden Begründungen zu fundieren suchten, bis diese Rechtsprechung letztlich 1977 durch die Einfügung des § 3 Nr. 66 EStG in den Katalog der steuerfreien Einnahmen gesetzlich normiert wurde. Des Weiteren wurde auch erörtert, wie es bereits 1997 wieder zur Abschaffung des Steuerprivilegs kam und wie Sanierungsgewinne seither im geltenden Ertragsteuerrecht zu behandeln sind. Letztlich wurde die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als Gegenfinanzierungsmaßnahme der Abschaffung der Gewerbesteuer „geopfert“. Dabei geht der Vorschlag zur Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. zurück auf Thesen der *Bareis-Kommission*, nach deren Ansicht Steuerbefreiungen allgemein gegen eine gleichmäßige Besteuerung verstoßen und die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen im Speziellen ungerechtfertigt sei, weil dies zu einer Doppelbegünstigung führe, sofern Sanierungsgewinne nicht mit zeitlich unbeschränkt vortragbaren Verlusten zu verrechnen seien. Die Aufhebung der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen ist v.a. im Schrifttum kritisiert worden. Neben Vorbehalten gegenüber der Vorgehensweise des Gesetzgebers bestand die Sorge, dass Sanierungsbemühungen nun regelmäßig zum Scheitern verurteilt sein könnten, weil Gläubiger eines zu sanierenden Unternehmens nicht mehr zu einem Forderungsverzicht bereit sein könnten. Ferner wurde in der Abschaffung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen ein Zielkonflikt mit den Regelungen der Insolvenzordnung gesehen. Auch das BMF selbst erkannte diese Brisanz und regelte in einer Verwaltungsanweisung die Voraussetzungen für einen Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne aus Billigkeitsgründen. Diese Billigkeitslösung, deren Details im Fokus des Kernkapitels D. standen, war im Einzelfall bereits zuvor möglich gewesen, mit der Anweisung wollte das BMF aber zu einem Mehr an Rechtssicherheit beitragen. Als sinnvolle Ergänzung zur Beschreibung der (andauernden) Entwicklung der Sanierungsgewinnbesteuerung wurde drittens die aktuelle Diskussion um die adäquate Behandlung von Sanierungsgewinnen im Kontext der Finanzmarktkrise analysiert. Einen ersten Diskussionsschwerpunkt bildet hier die Fragestellung, ob die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. noch zu den veränderten Rahmenbedingungen des Unternehmensteuerrechts passt. Diskutiert wird, ob die Begründung für die Aufhebung der Steuerfreiheit über die Vermeidung einer Doppelbegünstigung im heutigen Regime stark eingeschränkter Verlustverrechnungsmöglichkeiten nicht umgekehrt zur deren Wiedereinführung führen müsste. Der zweite Schwerpunkt thematisiert vor allem die Problemstellungen, die durch die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege neu

aufgeworfen werden und die im Übrigen auch Gegenstand eines eigenen Gliederungspunkts innerhalb des Kernkapitels D. waren. Im Zuge der Diskussion um die Beurteilung von Billigkeitslösungen verdiente ein Urteil des FG München besondere Beachtung. Dessen Essenz war, dass das Gericht im Billigkeitserlass der Finanzverwaltung einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung erkannte. Die Analyse des Urteils hat aber gezeigt, dass seine Argumentation einer kritischen Betrachtung nicht standhält.

Nachdem im Rahmen eines thematischen Einstiegs zunächst die grundlegenden Fragestellungen nach der Entstehung/ Bilanzierung von Sanierungsgewinnen und der Entwicklung ihrer steuerlichen Behandlung erörtert wurden, sollte im Kernkapitel C. analysiert werden, wie Sanierungsgewinne gemäß des Leistungsfähigkeitsgedankens als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung prinzipiell zu behandeln sind. Konkret verbarg sich dahinter die Fragestellung, ob Sanierungsgewinne ein Ausdruck für steuerliche Leistungsfähigkeit sein können. Dazu wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip unter C.I. zunächst in allgemeiner Form beschrieben. Der Staat generiert die Mittel zur Wahrnehmung seiner Aufgaben v.a. aus Steuern. Ganz zentral ist hier der Maßstab, mit dem die Steuerlast möglichst gerecht verteilt wird. Aus historischer Sicht haben dabei drei Prinzipien – Kopfsteuer-, Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip – eine Rolle gespielt, von denen sich früh das Leistungsfähigkeitsprinzip durchgesetzt hatte. Trotz kritischer Stimmen wird es von der h.M. als anerkanntes Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung gesehen, das zwar nicht *expressis verbis* Teil der Verfassung ist, vom BVerfG aber aus den Grundrechten abgeleitet wird. Seine grundlegende Aussage, die *Verteilung der Steuerlast auf die Zensiten im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*, muss aber konkretisiert werden. In persönlicher Hinsicht ist es dergestalt zu präzisieren, dass sowohl natürliche als auch juristische Personen Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sein können. Weiterhin ist es auch sachlich dahingehend zu verdinglichen, wie die Leistungsfähigkeit überhaupt bemessen werden kann. Von den grds. verfügbaren Indikatoren Einkommen, Konsum und Vermögen ist nach wie vor das Einkommen der wichtigste Indikator, weil weder das Vermögen noch die Anknüpfung an den Konsum über indirekte Steuern als sachgerechte Indikatoren angesehen werden. Allerdings bedarf auch das Einkommen als Zweckbegriff einer weiteren Konkretisierung hinsichtlich der Frage, was vom steuerbaren Einkommen umfasst wird. Bedeutsam ist hier das Nettoprinzip, das den Steuerzugriff des Staates auf jenes Einkommen begrenzt, das einem Steuerpflichtigen nach Sicherung von Erwerbsquelle (objektives Nettoprinzip) und persönlicher Existenz (subjektives Nettoprinzip) verbleibt.

Diese allgemeinen Überlegungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip wurden dann unter C.II. auf den Tatbestand der Sanierungsgewinne übertragen. Um eine Aussage darüber treffen zu können, ob Sanierungsgewinne ein Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sind, wurden zunächst die beiden im Schrifttum etablierten Meinungspole detailliert beschrieben. Ausgehend von einer kritischen Würdigung beider Positionen sollte letztlich eine eigene Stellungnahme zum Für und Wider von Sanierungsgewinnen als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit abgeleitet werden. Nach Meinung des einen Standpunkts eignen sich Sanierungsgewinne grds. als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit (siehe C.II.1.). Seine Befürworter führen in ihrer Argumentation erstens den steuersystematischen Zusammenhang zwischen Sanierungsgewinnen und vormals erlittenen Verlusten an. Eine Nichtberücksichtigung von Sanierungsgewinnen bei der Bestimmung der Leistungsfähigkeit führe zu einer Doppelbegünstigung. Die sanierungsverursachenden Verluste verminderten die

Steuerbelastung künftiger Gewinne, die Steuerfreistellung der mit den Verlusten korrelierenden Sanierungsgewinne verdopple diesen Effekt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordere daher ihrer Ansicht nach eine Verlustverrechnung der Sanierungsgewinne. Ferner wird das Vorliegen eines überschießenden Sanierungsgewinns einerseits als Ausnahmefall eingeschätzt, andererseits dessen Besteuerung als sachgerecht im Sinne der Einmalbesteuerung von Gewinnen als Subprinzip des Leistungsfähigkeitsgedankens. Zweitens argumentieren die Befürworter über den Zusammenhang zwischen dem Ertrag beim Schuldner und dem korrelierenden Aufwand seitens des erlassenden Gläubigers. Die Besteuerung der Sanierungsgewinne müsse die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage beim Gläubiger kompensieren. Schließlich wird eine Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen drittens auch aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleiten versucht. Die Steuerfreiheit bevorteile notleidende Unternehmen gegenüber nicht sanierungsbedürftigen Pendants in gleichheitswidriger Weise.

Die Gegenmeinung sieht in der Besteuerung von Sanierungsgewinnen einen klaren Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (siehe C.II.2.). Dies folge aus der sog. Markteinkommenstheorie. Sanierungsgewinne seien nicht mit Erträgen gleichzusetzen, die am Markt erwirtschaftet werden. Durch Sanierungsgewinne werde die Leistungsfähigkeit erst wieder hergestellt, eine Steuerpflicht sei ein Eingriff in die finanzielle Substanz und nicht mit dem Leistungsfähigkeitsgedanken vereinbar. Zudem verstoße die Besteuerung von Sanierungsgewinnen gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Übermaßgebot und harmonisiere ferner nicht mit der Existenzsicherungsfunktion des Einkommensteuerrechts. Außerdem wird auch argumentiert, Sanierungsgewinne als Buchgewinne ohne tatsächliche Betriebsvermögensmehrung können die Leistungsfähigkeit deshalb nicht steigern, weil dem Schuldnerunternehmen gerade die für eine Steuerzahlung notwendige Liquidität fehle.

Letztlich konnte die Argumentation der Gegenmeinung überzeugen. Sanierungsbedürftige Unternehmen besitzen eine negative Leistungsfähigkeit. Qualifizierte man Sanierungsgewinne als Indikator für Leistungsfähigkeit, setzte man voraus, dass ein Schuldner sowohl negative Leistungsfähigkeit abbauen als auch gleichzeitig positive wieder herstellen kann. Dies entspricht nicht der Realität von Unternehmenssanierungen. Näher an der Realität ist hier die Ansicht, dass ein Forderungsverzicht lediglich dazu beiträgt, die Leistungsfähigkeit zu rehabilitieren. Insofern kommt eine Besteuerung einem Eingriff in die Finanzsubstanz gleich, zumal Sanierungsgewinne nicht mit einem Zufluss von Liquidität einhergehen. Der oben angedeutete Widerspruch zur Existenzsicherungsfunktion des Einkommensteuerrechts kann hier als zusätzliche Untermauerung dienen. Im Rahmen der eigenen Stellungnahme war zu betonen, dass diese Sichtweise sich partiell mit der Argumentation der Befürworter von Sanierungsgewinnen als Leistungsfähigkeitsindikator vereinbaren ließe. Denn deren Forderung nach einer Verrechnung von Sanierungsgewinnen mit den vormals erlittenen Verlusten spricht nicht gegen die Interpretation der Sanierungsgewinne als Wiederherstellung der Leistungsfähigkeit, vielmehr ist sie richtig und notwendig zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen. Dennoch dürfen überschießende Sanierungsgewinne nicht als Indikator positiver Leistungsfähigkeit gedeutet und der Besteuerung unterworfen werden. An dieser Einschätzung konnten auch die beiden anderen Argumentationsstränge der Befürworter aus C.II.1. nichts ändern.

Im Rahmen dieser Zusammenfassung wurde mehrfach die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege angesprochen. Denn nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. waren und sind Billigkeitsmaßnahmen die letzte Möglichkeit, eine Steuerfreistellung herbeizuführen. Einen zweiten Schwerpunkt dieses Beitrags bildete daher in Kapitel D. die Untersuchung, welche Voraussetzungen für eine Billigkeitslösung nach den §§ 163, 227 AO allgemein vorliegen müssen und inwieweit diese bei Sanierungsgewinnen erfüllt sein können. Gemäß dieser Regelungen können Finanzbehörden Steuern niedriger festsetzen oder erlassen, um sachlichen/ persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen. I.d.S. soll die Billigkeit die Einzelfallgerechtigkeit generalisierender Normen gewährleisten und knüpft als tatbestandliche Voraussetzung an das zentrale Merkmal der Unbilligkeit an.

Diese kann in zwei Formen zu Tage treten. Sachliche Unbilligkeit soll nach der Rechtsprechung des BFH dann vorliegen, wenn die Festsetzung/ Erhebung einer Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Einzelfall massiv zuwiderläuft (siehe D.II.1.a)). Billigkeitsmaßnahmen sollen hier ein grds. vom Gesetz gedecktes, aber vom Gesetzgeber so nicht gewolltes Ergebnis korrigieren. Inwieweit in der Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus dem Erlass von Schulden eine sachliche Unbilligkeit begründet sein kann, wird von der Rechtsprechung kontrovers entschieden, wobei sich in jüngerer Vergangenheit v.a. verschiedene Finanzgerichte hervorgetan haben. Eine Rechtsprechungslinie (FG Münster, FG Köln) sieht die Sanierungsgewinnbesteuerung als sachlich unbillig an, da der Gesetzgeber mit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. lediglich eine Doppelbegünstigung habe vermeiden, i.Ü. aber keine Besteuerung von Sanierungsgewinnen habe erreichen wollen. Dem widerspricht deutlich das FG München, nach dessen Ansicht eine Freistellung von Sanierungsgewinnen aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht in Frage komme, weil eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen sehr wohl dem gesetzgeberischen Willen entspreche und die Finanzverwaltung daran gebunden sei. Viel eindeutiger äußert sich die Finanzverwaltung selbst. Wie oben mehrfach gesagt ist sie mittels einer Verwaltungsanweisung seit 2003 dazu übergegangen, unter bestimmten Voraussetzungen Steuern auf Sanierungsgewinne grds. aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen und reagierte damit letztlich auf die Kritik an der Abschaffung der Steuerbefreiung einerseits und den Forderungen nach einem Mehr an Rechtssicherheit bei Billigkeitslösungen andererseits. Dabei lehnt sich die Verwaltungspraxis hinsichtlich der tatbestandlichen Voraussetzungen eng an die des § 3 Nr. 66 EStG a.F. an, weicht aber in anderen Details erheblich davon ab. Die steuerrechtliche Literatur wiederum ist geteilter Auffassung zur Sanierungsgewinnbesteuerung als sachliche Unbilligkeit. Einerseits wird die Position vertreten, dass der Gesetzgeber die Steuerfreiheit mit „seltener Eindeutigkeit“ aufgehoben habe, eine Steuerpflicht i.d.S. ausdrücklich gewollt habe. Insofern soll für sachliche Billigkeitsmaßnahmen kein Raum sein und ferner die Verwaltungsanweisung des BMF die Definition sachlicher Unbilligkeit konterkarieren. Andererseits werden sachliche Billigkeitslösungen im Schrifttum auch stark befürwortet mit der m.E. zutreffenden Begründung, dass der gesetzgeberische Wille ausweislich der Gesetzesbegründung lediglich in der Vermeidung von Doppelbegünstigungen aufgrund unbegrenzter Verlustvortragmöglichkeiten bestanden habe, i.Ü. aber Sanierungsgewinne eben nicht besteuert werden sollten. Außerdem wird von den Befürwortern darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber selbst in diesem Zusammenhang die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen angeregt hatte.

Eine zweite Form der Unbilligkeit kann in der Person des Steuerpflichtigen selbst begründet sein. Voraussetzung der persönlichen Unbilligkeit sind kumulativ die Erlassbedürftigkeit des Zensiten sowie seine Erlasswürdigkeit. Eine Erlassbedürftigkeit liegt nach st. Rspr. des BFH vor, wenn die Versagung der Billigkeitsmaßnahme die wirtschaftliche/ persönliche Existenz des Steuerpflichtigen ernsthaft gefährden oder vernichten würde. Das Vorliegen einer Existenzgefährdung ist dabei auch anhand der Vermögenslage des Steuerpflichtigen zu bewerten. Zusätzlich soll für einen Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen nur eine Existenzgefährdung aufgrund des Steueranspruchs selbst in Frage kommen. Die kumulativ erforderliche Eigenschaft der Erlasswürdigkeit fehlt gem. BFH-Rechtsprechung insbesondere dann, wenn die mangelnde Leistungsfähigkeit – zumindest grob fahrlässig oder vorsätzlich – selbst verursacht oder durch steuerunehrliches Verhalten oder eine Verletzung steuerlicher Pflichten gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen wurde. Da in der wissenschaftlichen Diskussion kaum Beiträge zur Thematik von Sanierungsgewinnen und persönlicher Unbilligkeit kursieren, versuchte diese Ausarbeitung die gefundenen allgemeinen Grundsätze auf den Spezialfall des Sanierungsgewinns zu übertragen. Regelmäßig wird die Voraussetzung der Erlassbedürftigkeit beim Vorliegen von Sanierungsgewinnen zu bejahen sein, denn andernfalls könnten Sanierungsgewinne nach der Definition des BFH bereits gar nicht entstanden sein. Auch die Vermögenslage eines zu sanierenden Unternehmens sollte i.d.R. grds. nicht gegen eine Erlassbedürftigkeit sprechen. Kritisch ist allein die Anforderung der Rspr. nach der Kausalität des Steueranspruchs für die Existenzbedrohung. Denn das Bestehen von Sanierungsgewinnen zeigt, dass das Unternehmen bereits vor Entstehung des Steueranspruchs notleidend war und insofern das Kausalitätserfordernis nicht erfüllt ist. In der Kommentierungsliteratur zur persönlichen Unbilligkeit wird dieses Kausalitätserfordernis jedoch zutreffend abgelehnt. M.E. ist dieser Meinung zu folgen und die Besteuerung von Sanierungsgewinnen kann eine Erlassbedürftigkeit begründen. Hinsichtlich der erforderlichen Erlasswürdigkeit konnten kaum allgemeingültige Aussagen getroffen werden. Verstöße gegen Interessen der Allgemeinheit durch steuerunehrliches Verhalten oder die Verletzung steuerlicher Pflichten sind in Sanierungssituationen objektiv ebenso wahrscheinlich wie in anderen Situationen. Allerdings sollte eine grob fahrlässige oder vorsätzliche Herbeiführung der Sanierungssituation/ der mangelnden Leistungsfähigkeit eher die Ausnahme sein und insofern die Ursache der Leistungsunfähigkeit regelmäßig kein Hindernis für die Erlasswürdigkeit bedeuten.

Abgeschlossen wurde die Analyse der Billigkeitsvorschriften mit der Darstellung neuerlicher Problemstellungen, die durch die Freistellung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitswege entstehen können (siehe D.III.). Trotz überwiegend positiver Resonanz im Schrifttum sind sich viele Beiträge einig darin, dass die Billigkeitsregelung – sowohl in ganz allgemeiner Form der §§ 163, 227 AO als auch im speziellen Kleide der Verwaltungsanweisung des BMF – nur eine Interimslösung sein kann. Als nachteilig wird erstens die fehlende Rechtssicherheit eingestuft, die nicht an das hohe Maß einer gesetzlichen Regelung heranreichen kann. Zudem können die Billigkeitsregelungen zwar grds. auch auf das Regime der Gewerbesteuer übertragen werden, jedoch sieht das BMF-Schreiben ausdrücklich davon ab und belässt die Zuständigkeit bei den Kommunen. Drittens und letztens können sich durch eine Billigkeitslösung auch Konflikte mit dem EG-Beihilferecht ergeben, die zu einer weiteren Schmälerung der Rechtssicherheit beitragen.

II. Weiterführende Überlegungen und Ausblick

Zentraler Bestandteil dieser Arbeit war die Kontroverse, ob Sanierungsgewinne Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sind und aufgrund dessen der Besteuerung unterliegen müssen. Diese Fragestellung wurde dabei aus rein rechtsdogmatischer Perspektive untersucht. Sie wird aber gleichzeitig und unweigerlich auch überlagert von wirtschaftlichen Notwendigkeiten einer Unternehmenssanierung und kann daher nicht völlig losgelöst von der Zwecksetzung von Sanierungsmaßnahmen beantworten werden. Das bedeutet, dass letztlich auch ganz pragmatische Ansätze ihre Berücksichtigung finden müssen.

Durch den Erlass von Schulden soll ein notleidendes Unternehmen vor dem finanziellen Kollaps in Form von Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit bewahrt werden, um darauf aufbauend seine Ertragsfähigkeit wieder herzustellen. In der wissenschaftlichen Diskussion äußern viele Autoren die Befürchtung, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen i.d.R. dieses wirtschaftliche Ziel vereitere und dazu führe, dass der Schuldner seinen Zweck verfehlen müsse⁴⁵³. Durch die Besteuerung der Sanierungsgewinne wird eine neuerliche Liquiditätsbelastung ausgelöst, die durch den Erlass von Forderungen in einer Situation fehlender Liquidität gerade vermieden werden sollte. I. Erg. wird darin zutreffend eine simple Umschuldung für das zu sanierende Unternehmen gesehen: an die Stelle der vormaligen privatwirtschaftlichen Gläubiger tritt (zumindest teilweise) der Staat mit seiner Forderung nach Steuerzahlung⁴⁵⁴, die die angestrebte Überlebensfähigkeit postwendend wieder vernichtet⁴⁵⁵ und „den [...] Unternehmen noch den letzten Stoß“ versetzt⁴⁵⁶. Es steht zu befürchten, dass grds. sanierungswillige Gläubiger dies antizipieren und sich die Frage nach der Sinnhaftigkeit ihres Forderungsverzichts stellen. Sicherlich werden sie nicht aus purer Nächstenliebe und völligem Uneigennutz auf eine Forderung verzichten, sondern damit das Ziel verknüpfen, dass die Sanierung ihres Schuldners insgesamt erfolgreich abgeschlossen werden kann und sie insofern an deren Früchten beteiligt werden, als zumindest die Geschäftsbeziehung weiter besteht oder aber die Forderung etwa aufgrund einer Besserungsklausel wieder aufleben kann. Ihre Bereitschaft zu einem Forderungsverzicht ist logisch verknüpft mit dem Verlangen nach einer relativen Garantie ob der Wirksamkeit ihres Verzichts⁴⁵⁷. Diese Effektivität wird von einer Besteuerung der Sanierungsgewinne aber konterkariert, den betreffenden Gläubigern kann sich der Eindruck aufzwingen, sie verzichteten zu Gunsten des Fiskus auf ihre Forderung und die Wirkung verpuffe in den Staatskassen. Es würde schlichtweg viel schwieriger, Gläubiger von der Teilnahme an Sanierungen zu überzeugen⁴⁵⁸.

Ein weiteres rein wirtschaftlich geprägtes Argument für die steuerliche Begünstigung von Sanierungsgewinnen erblicken die Befürworter im öffentlichen Interesse an der erfolgreichen Sanierung eines notleidenden Unternehmens. Der Zusammenbruch eines Unternehmens verursache

⁴⁵³ Vgl. Geist, BB 2008, 2658, 2659; Kroniger/ Korb, BB 2008, 2656, 2658; Düll/ Führmann/ Eberhard, DStR 2003, 862; Dziadkowski, DB 1997, 447; zur Gegenmeinung bzgl. dieses pragmatischen Ansatzes siehe v.a. Groh, DB 1996, 1890-1892; Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841-1847

⁴⁵⁴ Vgl. etwa Strüber/ v. Donat, BB 2008, 2036, 2037

⁴⁵⁵ Vgl. Fritsche, DStR 2000, 2171

⁴⁵⁶ Vgl. Janssen, DStR 2003, 1055, 1056

⁴⁵⁷ Vgl. Dziadkowski, DB 1997, 447

⁴⁵⁸ Vgl. Thouet, ZInsO 2008, 664, 665; Gondert/ Büttner, DStR 2008, 1676, 1679; Strüber/ v. Donat, BB 2003, 2036, 2037

der Volkswirtschaft einen erheblichen Schaden, der zudem vermeidbar sei, da frühzeitig ergriffene Sanierungsmaßnahmen meist erfolgversprechend seien⁴⁵⁹. So wird das Unternehmen als Einkunftsquelle der Unternehmer/ Eigentümer, mittelbar der Geschäftspartner und vor allem auch der Arbeitnehmer erhalten⁴⁶⁰. Gleichzeitig kann so auch der Staat letztlich von einer erfolgreichen Sanierung profitieren, weil seine ihm eigenen Einkunftsquellen gesichert und darüber hinaus andernfalls erforderliche Ausgaben etwa der Sozialversicherungssysteme vermieden werden. In diesem Sinne führt eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen geradezu zu einem fiskalisch widersinnigen Ergebnis⁴⁶¹.

Während soeben dargestellte Argumentationsstränge grds. von einer zu bejahenden Sinnhaftigkeit von Sanierungsbemühungen ausgehen, gibt es vereinzelt auch Meinungen, die diese pauschalierte Sichtweise anzweifeln. *Bareis/ Kaiser* sind etwa der Ansicht, dass die Zielsetzung des Erhalts eines notleidenden Unternehmens als Wertentscheidung des Insolvenzrechts aus ökonomischer Sicht nicht selbstverständlich sei. Denn in einer marktwirtschaftlichen Gesellschaftsordnung müssten Unternehmen, die ihre Produkte nicht mehr kostendeckend am Markt platzieren können, sozusagen in einem Prozess „schöpferischer Zerstörung“ aus demselben ausscheiden, damit Kapital anderweitig produktiver eingesetzt werden könne⁴⁶². Im Kern geht es hier um die Frage der Erfolgsaussichten von Sanierungen, an deren Ende das Unternehmen in seinem jeweiligen Segment wieder in der Lage ist, kontinuierlich Gewinne zu erwirtschaften und dauerhaft finanziell zu gesunden. Dies muss jedoch keinen Widerspruch zu den oben beschriebenen Argumenten für eine steuerrechtliche Unterstützung von Sanierungsmaßnahmen begründen. Denn die Gläubiger, die mit Forderungsverzichten eine Sanierung des Schuldnerunternehmens unterstützen können, werden sich im Vorfeld doch intensiv damit auseinandersetzen, wie hoch die Erfolgswahrscheinlichkeit einer Sanierung ist oder ob sie im Rahmen einer alternativen Liquidation des Schuldners u.U. nicht doch besser gestellt werden können. M.E. sind die wirtschaftlichen Rechtfertigungsgründe für eine Sanierung und eine Begünstigung der entstehenden Sanierungsgewinne insgesamt überzeugend. I.Ü. wird die Sinnhaftigkeit von Sanierungsbemühungen auch von den meisten ausgewiesenen Gegnern der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nicht in Zweifel gezogen. Sie sehen in diesem Zusammenhang lediglich einen „Spagat“ zwischen dargestellten wirtschaftlichen Notwendigkeiten einerseits und steuerrechtlichen Anforderungen nach gleichheitsgerechter Besteuerung andererseits, die sich aus dem Fundamentalprinzip der Leistungsfähigkeit ergeben soll⁴⁶³. Wesentliches Ergebnis dieser Ausarbeitung war jedoch, dass aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalnorm gleichgerechter Steuerlastverteilung keine Besteuerung von Sanierungsgewinnen abgeleitet werden kann. Sanierungsgewinne eignen sich nicht als Indikator für steuerliche Leistungsfähigkeit, weil durch sie eine solche erst rehabilitiert werden soll. Insofern gleicht die Betrachtung von wirtschaftlichen Notwendigkeiten bei der Behandlung von Sanierungsgewinnen und diesbezüglichen steuerrechtlichen

⁴⁵⁹ Vgl. Dziadkowski/ Treisch, FR 1995, 330, 332, 334 m.w.N.

⁴⁶⁰ Vgl. Dziadkowski, DB 1997, 447, 448; zurückhaltender Kroschel, DStR 1999, 1383, 1386 f.

⁴⁶¹ Vgl. Vögeli, ZInsO 2000, 144, 146; IFSt.-Schrift Nr. 360, BB 1998, 1453

⁴⁶² Vgl. Bareis/ Kaiser, DB 2004, 1841 m.w.N.; zudem eröffneten steuersystematische Sonderregelungen im Rahmen von Sanierungsbemühungen den besonderen Problemkreis, dass neben den direkt tangierten Schuldner und Gläubigern auch Nichtbeteiligte mit einbezogen würden, da den steuerrechtlichen Regelungen ausnahmslos alle Steuerpflichtigen unterworfen werden.

⁴⁶³ Vgl. Kroschel, DStR 1999, 1383, 1384; Trompeter, BB 2000, 433; ähnlich wohl Groh, DB 1996, 1890

Anforderungen eben keinem Spagat. Vielmehr sind die wirtschaftlichen Notwendigkeiten dazu geeignet, der steuerrechtlichen Begründung für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als zusätzliche pragmatische Fundierung zu dienen. Diese Untermauerung wiegt in der aktuellen Krise und ihren steigenden Insolvenzzahlen umso schwerer.

Dieser Beitrag hat als zweites zentrales Ergebnis auch gezeigt, dass diesen wirtschaftlichen Notwendigkeiten zumindest im Einzelfall zwar im Billigkeitswege Rechnung getragen werden kann. Es wurde aber auch klargestellt, dass diesem Lösungsweg schwerwiegende Unwägbarkeiten anhaften, die ihn als dauerhafte Lösung zweifelhaft erscheinen lassen. Neben dem ganz praktischen Manko fehlender Rechtssicherheit ergeben sich auch Konfliktpotentiale mit dem Regime der Gewerbesteuer und dem EG-Beihilferecht. Verschärft wird diese unklare Gemengelage zusätzlich durch das oben untersuchte Urteil des FG München. Wirkliche Abhilfe könnte hier vor allem der Gesetzgeber schaffen und so sehnen viele Autoren endlich ein Tätigwerden der Legislative herbei⁴⁶⁴. Eine Initiative in Richtung einer spezialgesetzlichen Regelung wie die des § 3 Nr. 66 EStG a.F. – freilich unter Vermeidung einer Doppelbegünstigung – könnte die Gemengelage auf einen Schlag komplett aufklären. Für die an Sanierungen Beteiligten bestünde wieder mehr Rechtssicherheit, die Steuerfreiheit könnte auch für die Gewerbesteuer maßgeblich und Konflikte mit dem supranationalen Recht unzulässiger Beihilfen könnten leichter vermieden werden. Außerdem kann letztlich nur so die Tatsache adäquat gewürdigt werden, dass Sanierungsgewinne kein Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sind, das Leistungsfähigkeitsprinzip daher ihre Besteuerung verbietet.

⁴⁶⁴ Vgl. Kanzler, FR 2008, 1114, 1117; Kahlert, ZIP 2009, 643; Khan/ Adam, ZInsO 2008, 899, 908; IDW, Auswirkungen der Finanzmarktkrise 2008, 1114; Bedauern über fehlendes Engagement der Bundesregierung äußern etwa Eilers/ Bühring, DStR 2009, 137, 139

Literaturverzeichnis

- [1] Bareis, Peter/ Kaiser, Andreas, Sanierung als Steuersparmodell? - Subventionen im Verwaltungswege, DB 2004, S. 1841-1847
- [2] Bartone, Roberto, Der Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis – Vorsicht bei zu eilfertigen Erlassanträgen!, AO-StB 2004, S. 356-360
- [3] Bauschatz, Peter, Steuerpflicht des Sanierungsgewinns im Spannungsfeld zwischen Mindestbesteuerung und Billigkeitsmaßnahmen, GmbHR 2008, S. 1204-1209
- [4] Beermann, Albert/ Gosch, Dietmar [Hrsg.] [AO-/ FGO-Kommentar]: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 74. Aktualisierung (Stand: Oktober 2008), Bonn: Stollfuß Verlag
- [5] Birk, Dieter [Steuerrecht 2008]: Steuerrecht, 11. Aufl., Heidelberg: C.F. Müller Verlag 2008
- [6] Birk, Dieter, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung – Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990, StuW 1989, S. 212-218
- [7] Blöse, Jochen, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Gesteigerte Sanierungschancen durch das BMF-Schreiben v. 27.3.2003, GmbHR 2003, S. 579-580
- [8] Blümich Walter [Begr.]/ Heuermann, Bernd [Hrsg.] [EStG-/ KStG-/ GewStG-Kommentar]: Kommentar zum Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergegesetz, 101. Ergänzungslieferung, München: Vahlen 2008
- [9] Bopp, Gerhard et al. [Bearb.] [Formularbuch Recht und Steuern 2008]: Formularbuch Recht und Steuern – Gesellschaftsverträge, sonstige Verträge, Besteuerungsverfahren, Rechtsmittelverfahren, Steuerstrafverfahren, 6. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2008]
- [10] Crezelius, Georg, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz - Januar/ Februar 2009, NZI 2009, S. 222-224
- [11] Duden [Fremdwörterbuch 2007]: Das Fremdwörterbuch, 9. Aufl., Mannheim et al.: Dudenverlag 2007
- [12] Düll, Alexander/ Fuhrmann, Gerd/ Eberhard, Martin, Aktuelles Beratungs-Know-How mittelständische Kapitalgesellschaften, DStR 2003, S. 862-869
- [13] Dziadkowski, Dieter, Wider die voreilige Aufhebung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG (zugleich Anmerkung zum Beitrag von Groh, DB 1996, S. 1890), DB 1997, S. 447-450

-
- [14] Dziadkowski, Dieter/ Treisch, Corinna, Zur Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 EStG, FR 1995, S. 330-334
- [15] Eilers, Stephan/ Bühring, Franziska, Sanierungssteuerrecht – Selbst ein Sanierungsfall?, StuW 2009, S. 246-255
- [16] Eilers, Stephan/ Bühring, Franziska, Das Ende des Schönwetter-Steuerrechts – Die Finanzmarktkrise gebietet Änderungen im deutschen Sanierungssteuerrecht, DStR 2009, S. 137-141
- [17] Epping, Volker/ Christian Hillgruber [Hrsg.] [GG-Kommentar]: Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, Stand 15.07.2009 (Edition 4), München: Verlag C.H. Beck 2009
- [18] Farr, Carsten, Der Steuererlass als Beitrag zur Entschuldung privater Haushalte, BB 2002, S. 1989-1994
- [19] Fritsche, Heinz-Günter, Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungshindernis und die Sicherung des Sanierungserfolgs mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO, DStR 2000, S. 2171-2176
- [20] Füger, Rolf/ Rieger, Norbert, Die Änderung des zeitlichen Anwendungsbereichs des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform, DStR 1998, S. 64-68
- [21] Geist, Andreas, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen – Zur Anwendbarkeit, Systematik und Auslegung des BMF-Schreibens vom 27.3.2003, BB 2008, S. 2658-2666
- [22] Gerber, Carl [Erlass von Steuern 1990]: Stundung und Erlass von Steuern, 3. Aufl., Stuttgart et al.: Boorberg 1990
- [23] Giger, Ernst, Steuerfolgen bei der Sanierung notleidender Unternehmen, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 1/1998, S. 11-13
- [24] Gondert, Heinz-Günter/ Büttner, Benjamin, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007, DStR 2008, S. 1676-1679
- [25] Groh, Manfred, Abschaffung des Sanierungsprivilegs? – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 18.4.1996 IV R 48/ 95, DB 1996, S. 1890-1892
- [26] Herrmann, Carl et al. [Hrsg.] [EStG-/ KStG-Kommentar]: Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, 21. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2006, Stand: 03.2009

-
- [27] Herrmann, Juliane, Beihilferechtliche Risiken im Alltag der Sanierungspraxis – Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als rechtswidrige Beihilfe?, ZInsO 2003, S. 1069-1079
- [28] Hey, Johanna, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems, StuW 2005, S. 317-326
- [29] Hielscher, Henryk [Die Todsünden von Arcandor 2009]: Die Todsünden von Arcandor, in: Wirtschaftswoche vom 12.05.2009, online im Internet: <http://www.wiwo.de/unternehmer-maerkte/die-todsuenden-von-arcandor-396840/> (Stand: 28.08.2009), S. 1-2
- [30] Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) [Auswirkungen der Finanzmarktkrise 2008]: Steuerliche Maßnahmen zur Abmilderung der Auswirkungen der Finanzmarktkrise, Eingabe des IDW an die Bundeskanzlerin und den Bundesminister der Finanzen, in: WPg 2008, S. 1114
- [31] Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (IFSt.), Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach Wegfall des § 3 Nr. 66 EStG, IFSt.-Schrift Nr. 360 des Instituts „Finanzen und Steuern“ e.V., in: BB 1998, S. 1453
- [32] Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul [Hrsg.] [Handbuch des Staatsrechts 2003]: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band II: Verfassungsstaat, 3. Aufl., Heidelberg: C.F. Müller Verlag 2003
- [33] Janssen, Bernhard, Steuererlass in Sanierungsfällen – faktisches Wiederaufleben des § 3 Nr. 66 EStG a.F.?! , BB 2005, S. 1026-1027
- [34] Janssen, Bernhard, Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne, DStR 2003, S. 1055-1059
- [35] Janssen, Bernhard, Der Erlaß von Steuern gem. § 227 AO – unter besonderer Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung der 80er Jahre, DStZ 1990, S. 406-408
- [36] Jungbluth, Jochen/ Lohmann, Christoph, Kein Erlass der Einkommensteuer bei Sanierungsgewinnen für nach dem 31.12.1997 endende Wirtschaftsjahre – Anmerkung zum Urteil des FG München vom 12. Dezember 2007, EWiR § 163 AO 1/08, S. 231-232
- [37] Kahlert, Günter, Ein Plädoyer für eine gesetzliche Regelung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns, ZIP 2009, S. 643

-
- [38] Kanzler, Hans-Joachim, Tod auf Raten – Steht die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns vor dem endgültigen Ableben? (Kommentar zu FG München, Urt. v. 12.12.2007 – 1 K 4487/ 06), FR 2008, S. 1114-1117
- [39] Kanzler, Hans-Joachim, Zur Steuerbegünstigung singulärer, mehrjähriger und abgestufter Sanierungsmaßnahmen, FR-Kommentar zum BFH-Urteil v. 10.04.1983 IV R 63/ 01, FR 2003, S. 1126-1128
- [40] Kanzler, Hans-Joachim, Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlass oder: zurück zu den Wurzeln? (Anm. zum BMF-Schreiben IV A 6 – S 21240 – 8/03, FR 2003, S. 478-481
- [41] Kanzler, Hans-Joachim, Sanierungsgewinn auch weiterhin steuerfrei oder: Zurück zu den Wurzeln?, FR 1997, S. 677-678
- [42] Khan, Sascha/ Adam, Sven, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus steuerrechtlicher, insolvenzrechtlicher und europarechtlicher Sicht, ZInsO 2008, S.899-908
- [43] Kirchhof, Hans-Peter et al.[Hrsg.] [InsO-Kommentar]: Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 2. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2007
- [44] Kirchhof Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319-329
- [45] Kirchhof, Paul [Billigkeit im Abgabenrecht 1983]: Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht, in: Festschrift für Hans Ulrich Scupin zum 80. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot 1983
- [46] Klein, Franz [Hrsg.] [AO-Kommentar]: Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 9. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2006
- [47] Klunzinger, Eugen [Bürgerliches Recht 2002]: Einführung in das Bürgerliche Recht – Grundkurs für Studierende der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, 11. Aufl., München: Verlag Franz Vahlen 2002
- [48] Knobbe-Keuk, Brigitte [Bilanz- und Unternehmensteuerrecht 1993]: Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 1993
- [49] Kroninger, Axel/ Korb, Markus, Die Handhabung von Sanierungsgewinnen vor und nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007, BB 2008, S. 2656-2658
- [50] Kroschel, Jörg, Rechtskritische Anmerkungen zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, DStR 1999, S. 1383-1389

-
- [51] Langel, Horst, Steuerliche Aspekte der Unternehmenssanierung, StbJb. 1977/ 78, S. 323-363
- [52] Lindauer, Jürgen, BB-Forum: Anmerkung zur Mindestbesteuerung 2004, BB 2004, S. 2720-2726
- [53] Lüdtke, Jochen/ Siermann, Christian [Hrsg.] [Unternehmensteuerrecht 2008]: Unternehmensteuerrecht – Gründung, Finanzierung, Umstrukturierung, Übertragung, Liquidation, 1. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2008
- [54] Maus, Karl-Heinz, Die Besteuerung des Sanierungsgewinns – ein Problem für die Sanierungspraxis, die Insolvenzgerichte und die Insolvenzverwalter, ZIP 2002, S. 589-596
- [55] Maus, Karl Heinz, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen als Problem in der Unternehmensinsolvenz, NZI 2000, S. 449-455
- [56] Meincke, Jens Peter, Erlass der Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen, DStR 2004, S. 573-579
- [57] o.V. [Arcandor stellt Insolvenzantrag 2009]: Arcandor stellt Insolvenzantrag, in: Handelsblatt vom 09.06.2009, online im Internet: <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-dienstleister/arcandor-stellt-insolvenzantrag;2341637> (Stand: 28.08.2009), S. 1-3
- [58] Pahlke, Armin/ Koenig, Ulrich [Hrsg.] [AO-Kommentar]: Abgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2009
- [59] Schmidt, Karsten/ Uhlenbruck, Wilhelm [GmbH in Krise 1988]: Die GmbH & Co. KG in Krise, Konkurs und Vergleich, 2. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 1988
- [60] Schmidt, Ludwig [Begr.] [EStG-Kommentar]: Einkommensteuergesetz, Kommentar, 28. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2009
- [61] Statistisches Bundesamt [Hrsg.] [Pressemitteilung Nr. 221]: Pressemitteilung Nr. 221 vom 10.06.2009: 10% mehr Unternehmensinsolvenzen im 1. Quartal 2009, online im Internet: www.destatis.de (Stand: 28.08.2009)
- [62] Strüber, Malte/ v. Donat, Christoph, Die ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen durch das BMF-Schreiben vom 27.3.2003 – Zu absehbaren steuer- und beihilferechtlichen Problemen bei der Anwendung, BB 2003, S. 2036-2043
- [63] Take, Michael/ Schmid-Sperber, Reinhold, Steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinne im Insolvenzplanverfahren, ZInsO 2000, S. 374-376

-
- [64] Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BB Beilage 1994, S. 1-19
- [65] Thouet, Philipp, Der Sanierungserlass des BMF – (k)eine Rechtswohlthat contra legem – Zugleich Anmerkung zu FG München, Urt. v. 12.12.2007 – 1 K 4487/ 06, ZInsO 2008, S. 664-666
- [66] Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm [Hrsg.] [AO-/ FGO-Kommentar]: Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 2003, 119. Lieferung 05.2009, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2003
- [67] Tipke, Klaus/ Lang, Joachim [Steuerrecht 2008]: Steuerrecht, 19. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2008
- [68] Tipke, Klaus, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, S. 201-220
- [69] Tipke, Klaus [Steuerrechtsordnung 2000]: Die Steuerrechtsordnung, Bd. I: wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2000
- [70] Trompeter, Frank, Die Sanierungsbeihilfe als Alternative zur steuerlichen Sonderbehandlung von Sanierungsgewinnen, BB 2000, S. 433-438
- [71] Vögeli, Ansgar, Sanierungsgewinn – Gewinn oder Grund erneuter Insolvenz?, ZInsO 2000, S. 144-146
- [72] Wagner, Thomas, „Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen ist sachlich unbillig, wenn die korrespondierenden Aufwandsposten keine Beachtung finden“ – BB-Kommentar zu FG Köln, Urt. v. 24.04.2008 – 6 K 24887 06, BB 2008, S. 2671-2672
- [73] Weber, Klaus, Auswirkungen eines steuerfreien Sanierungsgewinns bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, DStZ 1994, S. 129-132
- [74] Weber-Grellet, Heinrich, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB 1997, S. 385-391
- [75] Winnefeld, Robert [Bilanz-HB 2006]: Bilanz-Handbuch - Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 4. Aufl., München: Verlag C.H. Beck 2006
- [76] Winnefeld, Robert, Die Ausweitung des steuerfreien Sanierungsgewinns gem. § 3 Nr. 66 EStG, DB 1991, S. 2208-2212

Bereits erschienene Titel

- No. 1 Reinhard Becker, Tobias König und Kristijan Marelja:**
Die Bilanzierung und Eigenmittelunterlegung von Kreditrisiken bei Kredit-Arbitrage-Programmen unter Einschaltung von Zweckgesellschaften – Lehren aus der Finanzmarktkrise 2007 ff. für die Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung des HGB, der IFRS/IAS und des KWG
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1218>
- No. 2 Gregor Merkel:**
Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1220>
- No. 3 Marc Braun:**
Vergleichende Analyse der Unterkapitalisierungsregelungen in Frankreich, USA und Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Zinsschranke
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1346>
- No. 4 Jan Niederdorf:**
Die Bedeutung des Steuergeheimnisses für die Tax Compliance – Eine vergleichende Betrachtung zwischen Schweden und Deutschland
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1432>
- No. 5 Tobias Kreckel, Robert Janke:**
Immobilien- und Unternehmensbewertung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Erbschaftsteuerreform 2009
Online verfügbar unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1867>